



UNIVERSIDADE DO VALE DO TAQUARI

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ANÁLISE DAS VARIÁVEIS INTERVENIENTES NA TOMADA DE
DECISÕES ÉTICAS DOS PROFISSIONAIS E ESTUDANTES DE
CIÊNCIAS CONTÁBEIS BRASILEIROS**

Cristina Laidmer

Lajeado, maio de 2018

Cristina Laidmer

**ANÁLISE DAS VARIÁVEIS INTERVENIENTES NA TOMADA DE
DECISÕES ÉTICAS DOS PROFISSIONAIS E ESTUDANTES DE
CIÊNCIAS CONTÁBEIS BRASILEIROS**

Monografia apresentada na disciplina de Estágio Supervisionado II, do Curso de Ciências Contábeis, da Universidade do Vale do Taquari - UNIVATES, como parte da exigência para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Alexandre André Feil

Lajeado, maio de 2018

AGRADECIMENTOS

Aos meus familiares e amigos, por seu apoio, estímulo e compreensão ao longo desta etapa de minha formação.

Aos colegas da graduação, por tantas experiências, alegrias e angústias compartilhadas.

Ao Professor Dr. Alexandre André Feil, por sua paciente e dedicada orientação e pela confiança em mim depositada.

Aos professores do curso de Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Taquari, por seus valiosos exemplos e ensinamentos.

A todos aqueles que de alguma forma me auxiliaram nesta trajetória.

RESUMO

Em um ambiente empresarial atual marcado por fraudes e escândalos corporativos que envolvem, com frequência, os profissionais de contabilidade, cresce o interesse de compreender o papel destes profissionais nesses casos. O campo de estudos da ética profissional busca compreender quais fatores intrínsecos ao indivíduo, ao ambiente e à questão ética influenciam a tomada de decisão ética dos profissionais. Entretanto, tais estudos têm apresentado resultados distintos. Nesse contexto, o tema deste estudo relaciona-se à tomada de decisões éticas dos estudantes e profissionais de contabilidade no Brasil. O problema que se apresenta é: Quais variáveis intervenientes afetam a tomada de decisão ética dos estudantes e profissionais contábeis brasileiros? O objetivo geral é analisar os fatores que influenciam essa tomada de decisão, com base nos estudos conduzidos no Brasil. O presente estudo utiliza-se da abordagem mista ou quali-quantitativa e os procedimentos técnicos adotados o classificam como revisão sistemática com meta-análise. A revisão sistemática identificou 28 estudos conduzidos no Brasil sobre o tema, abrangendo 7.580 respondentes de 22 Estados das cinco regiões geográficas do país, no período compreendido entre os anos de 2006 e 2017. Os resultados indicam predomínio de estudos abordando as variáveis individuais, com destaque para o gênero, e dentre as variáveis situacionais destaca-se por sua frequência o Código de Ética Profissional do Contador - CEPC. Quanto à influência das variáveis na decisão ética, no conjunto dos estudos analisados, as variáveis individuais obtiveram resultados mistos, à exceção da educação ética, a qual apresentou consenso sobre sua influência positiva. A meta-análise indicou relação estatisticamente significativa da variável situacional CEPC com a tomada de decisão ética. Destacam-se também os componentes da variável intensidade moral da questão ética como campo em expansão e com resultados consistentes.

Palavras-chave: Ética profissional. Variáveis intervenientes. Meta-análise. Revisão sistemática.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Níveis e estágios de desenvolvimento de Kohlberg	19
Quadro 2 - Quatro componentes do comportamento moral conforme Rest	21
Quadro 3 - Composição da unidade de análise	49
Quadro 4 - Qualificação e localização das amostras	55
Quadro 5 - Tipo de publicação	57
Quadro 6 - Artigos, periódicos e dados de publicação	58
Quadro 7 - Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC) e dissertações	60
Quadro 8 - Pesquisas apresentadas em eventos.....	61
Quadro 9 - Pesquisas abordando a variável individual gênero	62
Quadro 10 - Pesquisas abordando a variável individual idade.....	63
Quadro 11 - Pesquisas abordando a variável individual maturidade acadêmica	64
Quadro 12 - Pesquisas abordando a variável individual experiência profissional	65
Quadro 13 - Pesquisas abordando a variável individual religiosidade	66
Quadro 14 - Pesquisas abordando a variável individual educação ética	66
Quadro 15 - Pesquisas abordando a variável individual região	67
Quadro 16 - Pesquisas abordando a variável individual estado civil.....	67
Quadro 17 - Outras variáveis individuais abordadas na unidade de análise	68
Quadro 18 - Pesquisas abordando a variável situacional CEPC.....	69
Quadro 19 - Outras variáveis situacionais abordadas na unidade de análise	69
Quadro 20 - Pesquisas abordando a variável intensidade moral da questão ética ...	70
Quadro 21 - Outras variáveis relativas à questão ética abordadas na unidade de análise.....	70
Quadro 22 - Parâmetros inseridos no <i>software</i> IBM SPSS Statistics 21	72

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Conceitos e modelos preliminares	14
Figura 2 - Teoria da ética de Hunt e Vitell	22
Figura 3 - Modelo interacionista de decisão ética nas organizações de Trevino.....	24
Figura 4 - Modelo contingencial de tomada de decisão ética em organizações de Jones.....	28
Figura 5 - Modelo de tomada de decisões éticas em contabilidade de Alves	30
Figura 6 - Etapas para a condução de uma revisão sistemática e meta-análise	41
Figura 7 - Busca de estudos e composição da unidade de análise.....	46
Figura 8 - Sumarização de hipóteses no <i>software</i> IBM SPSS Statistics 21	73

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 Tema	9
1.1.1 Delimitação do tema	9
1.2 Problema de pesquisa	10
1.3 Objetivos	10
1.3.1 Objetivo geral	10
1.3.2 Objetivos específicos.....	11
1.4 Justificativa.....	11
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	13
2.1 Ética e moral	14
2.2 Ética profissional e a contabilidade.....	16
2.3 Dilemas éticos e a tomada de decisão ética	17
2.4 Modelos teóricos de tomada de decisão ética	18
2.4.1 O modelo de Kohlberg	18
2.4.2 A teoria de Gilligan.....	19
2.4.3 O modelo de Rest	20
2.4.4 O modelo de Hunt e Vitell	21
2.4.5 O modelo de Trevino.....	23
2.4.6 O modelo de Jones	26
2.5 Modelo de tomada de decisões éticas em Contabilidade de Alves	29
2.6 Resultados precedentes sobre ética profissional.....	31
2.6.1 Fatores individuais.....	31
2.6.2 Fatores situacionais.....	34
2.6.3 Fatores relacionados à questão ética.....	35
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	37
3.1 Tipo de pesquisa	38
3.1.1 Caracterização quanto ao modo de abordagem do problema	38
3.1.2 Caracterização quanto ao procedimento técnico.....	39
3.1.3 Caracterização quanto ao objetivo	42
3.2 Unidade de análise	42
3.3 Coleta de dados.....	43
3.4 Tratamento e análise dos dados coletados	46
3.5 Limitações do método	47
4 CARACTERIZAÇÃO DA UNIDADE DE ANÁLISE	49

5 RESULTADOS E ANÁLISES	57
5.1 Revisão sistemática	57
5.2 Meta-análise	71
5.3 Discussão dos resultados	74
6 CONCLUSÃO	78
REFERÊNCIAS.....	81
APÊNDICE A – Amostras dos estudos por categoria e UF	91
APÊNDICE B – Estudos com testes estatísticos, variáveis pesquisadas e conclusões.....	92

1 INTRODUÇÃO

Escândalos e fraudes em corporações internacionais como a Enron (BBCBrasil, 2002), Worldcom (HORTA, 2002) e Xerox (BBCBrasil, 2003) têm sido retratados nos noticiários nacionais e internacionais. O envolvimento de profissionais da contabilidade nessas notícias tem gerado o descrédito da população relativamente à profissão contábil (ANZEH; ABED, 2015; MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010) e ampliado o interesse sobre o papel destes profissionais nesses acontecimentos (LUPION, 2016).

O objetivo basilar da contabilidade é fornecer informações úteis a diversos usuários – como os executivos, administradores e entes governamentais - de modo a capacitá-los à tomada de decisões (MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010). Os autores salientam que essas informações geram consequências diretas na atividade econômica e, por essa razão, é necessário que os profissionais contábeis tenham consciência de suas responsabilidades.

Além de causar prejuízos ao sistema econômico (ANZEH; ABED, 2015), comportamentos antiéticos de profissionais contábeis promovem dano à imagem de toda a categoria, visto que a conduta ética é essencial à preservação de uma profissão (MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010). No mesmo sentido, Sá (2012) afirma que, assim como a atitude correta dos profissionais enobrece uma profissão, o descumprimento dos princípios éticos resulta na sua desmoralização.

O estudo da ética profissional se divide em (O’FALLON; BUTTERFIELD, 2005): a) ética normativa: apoia-se na abordagem filosófica e teológica da moral e fornece orientações sobre como os indivíduos deveriam agir; e b) ética descritiva ou

empírica: busca explicar e prever o efetivo comportamento dos sujeitos diante de dilemas éticos.

Os estudos realizados com o objetivo de estabelecer os fatores que têm influência na tomada de decisões éticas dos profissionais têm apresentado resultados distintos. O desenvolvimento cognitivo moral, apresentado pela teoria de Kohlberg (1969), é considerado como um dos fatores que têm influência sobre a tomada de decisões éticas (ALVES, 2005; FERRELL, FRAEDRICH; FERRELL, 2001; TREVINO, 1986). Connelly, Helton-Fauth e Mumford (2004) afirmam que as emoções positivas ou negativas, bem como sua intensidade, exercem influência sobre as escolhas éticas. Curtis (2006) aponta que o humor interfere na decisão dos profissionais de denunciar atitudes antiéticas. Cullinan et al. (2006) afirmam que indivíduos com mais alto grau de comprometimento em sua atividade profissional têm menor probabilidade de agir de forma antiética, independente se suas atitudes tragam benefício ou prejuízo à empresa.

Diante do contexto exposto, apresenta-se o tema e sua delimitação, o problema de pesquisa, o objetivo geral, os objetivos específicos e a justificativa.

1.1 Tema

A tomada de decisões éticas dos estudantes e profissionais de contabilidade no Brasil.

1.1.1 Delimitação do tema

As variáveis relacionadas à tomada de decisões éticas dos profissionais e estudantes de contabilidade no Brasil, de acordo com estudos realizados em diferentes regiões do país, de 2006 a 2017.

1.2 Problema de pesquisa

No Brasil e no exterior, diversas pesquisas têm sido realizadas abordando o tema da ética profissional do contador. Não há consenso entre os resultados desses estudos sobre a influência ou não de fatores individuais, do ambiente ou inerentes à questão ética sobre a tomada de decisões éticas no ambiente profissional. Autores brasileiros recomendam a expansão das pesquisas no tocante à amostra, às variáveis a mais profundamente investigadas, à aplicação de diferentes testes estatísticos e à integração com outras áreas do conhecimento (ALVES et al, 2007; ANJOS et al., 2011; ANTONOVZ 2010; AZEVEDO; CORNACCHIONE, 2012; BISCARO, 2016; KELIN, 2014; MENDONÇA; GOMES, 2016; MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010).

Diante dos diferentes resultados apresentados pelas pesquisas existentes, propõe-se o seguinte problema: Quais variáveis intervenientes afetam a tomada de decisão ética dos estudantes e profissionais contábeis brasileiros?

1.3 Objetivos

Os objetivos dividem-se em geral e específicos.

1.3.1 Objetivo geral

Analisar os fatores que influenciam a tomada de decisões éticas dos profissionais e estudantes brasileiros de contabilidade, com base em estudos conduzidos no Brasil.

1.3.2 Objetivos específicos

- Identificar os fatores investigados pelos autores das pesquisas analisadas na tomada de decisões éticas dos indivíduos;
- Comparar os resultados de diferentes pesquisas a respeito das variáveis intervenientes na tomada de decisões éticas;
- Aplicar testes estatísticos sobre os resultados para verificar quais achados são significativos;
- Discutir os resultados encontrados em comparação a pesquisas conduzidas em outros países.

1.4 Justificativa

Os comportamentos antiéticos dos profissionais da contabilidade causam prejuízos aos *stakeholders*, os quais dependem das informações por eles elaboradas, e à sociedade como um todo (MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010).

Há uma crescente preocupação, tanto para os profissionais quanto para os educadores, em desenvolver o raciocínio e o comportamento ético dos profissionais da contabilidade (SORENSEN; MILLER; CABE, 2015). O aumento da atenção acadêmica sobre o processo da tomada de decisões éticas, tanto pelos estudantes quanto pelos profissionais, é necessário para reverter o avanço dos casos de comportamento antiético (MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010).

O recente processo de revisão do Código de Ética Profissional do Contador, com o objetivo de adequá-lo aos padrões internacionais da ética na Contabilidade, bem como a discussão sobre a adoção, no Brasil, da norma NOCLAR (sigla para *Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations*), evidenciam a atualidade da discussão sobre a ética na profissão contábil no país.

O presente estudo se justifica por permitir a consolidação das pesquisas já realizadas no Brasil sobre o tema da ética profissional, bem como a comparação e análise dos resultados obtidos.

Para o acadêmico, este estudo permite aprofundar o conhecimento sobre o tema da ética profissional do contador, a partir da análise abrangente e sistemática de estudos diversos, do ponto de vista da tomada de decisões éticas e dos fatores que a influenciam.

Para a área contábil, oportuniza o conhecimento e a comparação sobre o comportamento ético dos profissionais em diferentes épocas e regiões do país, bem como a reflexão sobre a multiplicidade dos fatores envolvidos na construção desse comportamento.

Para a instituição de ensino, pode contribuir para uma abordagem complementar na disciplina de ética profissional, a qual estimule a discussão sobre fatores que promovam ou não a tomada de decisão e o comportamento ético.

Em seguida à introdução, apresenta-se o referencial teórico.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

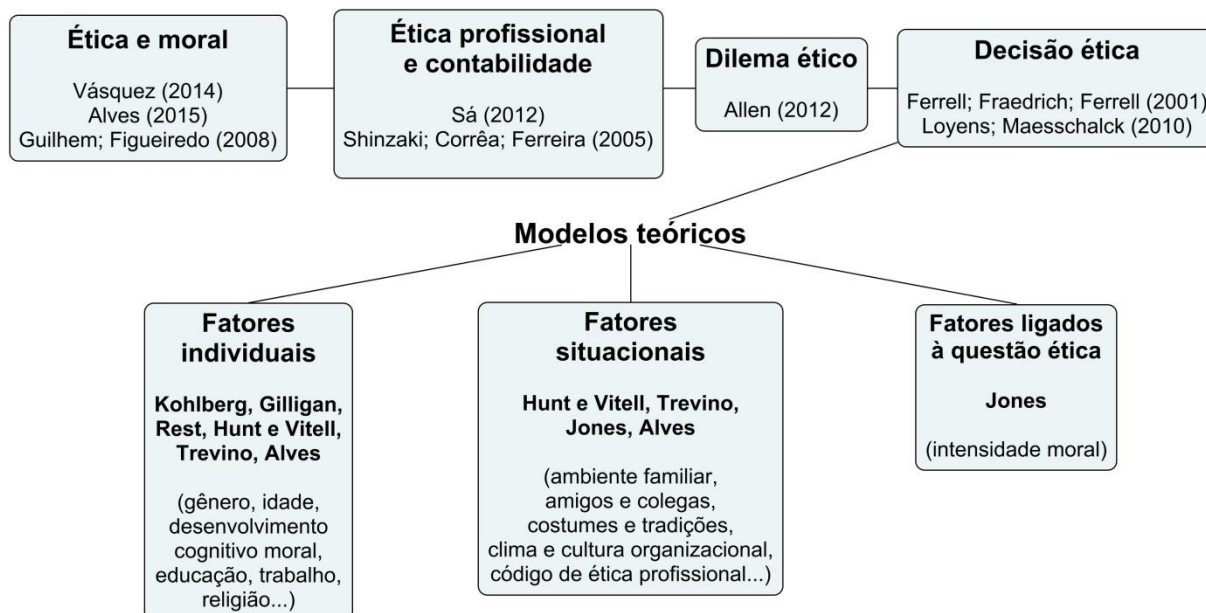
O referencial teórico visa a introduzir os conceitos essenciais à compreensão do processo que conduz à tomada de decisões éticas no contexto da atividade profissional contábil. Pretende, ainda, demonstrar a teoria existente sobre o tema e resultados de estudos anteriormente realizados sobre o mesmo.

Inicialmente, são apresentados os conceitos referentes à ética e à moral, bem como a distinção e as relações entre os dois termos, os quais comumente são tomados por sinônimos. Descreve-se, em seguida, o conceito de ética profissional e sua relevância para a profissão contábil. Posteriormente, são expostas definições relativas a dilema ético e tomada de decisões éticas.

Após apresentadas as definições, são demonstrados modelos teóricos sobre a tomada de decisões éticas, com o objetivo de fundamentar o conhecimento sobre as variáveis propostas nos estudos a serem analisados. A partir dos modelos descritos, apontam-se os resultados de estudos que se dedicaram à investigação da influência das variáveis no processo de tomada de decisão ética dos profissionais e estudantes de contabilidade.

A Figura 1 sintetiza os conceitos e modelos com base nos quais o referencial teórico está estruturado, de modo a embasar as discussões a serem conduzidas no presente estudo.

Figura 1 - Conceitos e modelos preliminares



Fonte: Elaborado pela autora.

A seguir, apresentam-se as definições e modelos teóricos com o objetivo de subsidiar a condução do estudo.

2.1 Ética e moral

A ética “[...] é a ciência do comportamento moral dos homens em sociedade” (VÁSQUEZ, 2014, p. 23). Este conceito implica uma distinção entre a moral e a ética, embora na vida prática as pessoas tenham dificuldade em diferenciá-las (GUILHEM; FIGUEIREDO, 2008). Portanto, faz-se necessária uma definição mais precisa dos dois termos, assim como da relação existente entre eles.

Diante de problemas práticos inerentes às relações cotidianas com os demais, os indivíduos necessitam recorrer a normas que guiem seu comportamento. Tais normas são entendidas como apropriadas ou dignas de serem seguidas e, em razão disto, os indivíduos as aceitam e tomam suas decisões com base nelas. Assim, o comportamento prático-moral se refere a situações concretas e particulares, as quais os indivíduos solucionam com o auxílio de normas que reconhecem e aceitam intimamente (VÁSQUEZ, 2014). Guilhem e Figueiredo (2008)

acrescentam ainda que esta aceitação ocorre de forma livre e consciente e não decorre de imposição externa.

Alves (2005, p. 17) afirma que “a moral corresponde a um conjunto de regras assumidas pelos membros de um determinado grupo social”. Portanto, assim como Vásquez (2014), o autor relaciona o conceito de moral à existência de normas aceitas e cumpridas pelos indivíduos.

A ética, por outro lado, não se incumbe à tarefa de estabelecer normas para atender a situações concretas e específicas, pois “os problemas éticos são caracterizados pela sua generalidade” (VÁSQUEZ, 2014, p. 17). O conceito apresentado por Alves (2005, p. 17), no mesmo sentido, afirma que a ética “se dedica ao estudo dos princípios morais que orientam os grupos humanos em diferentes contextos”.

No que tange à relação entre a ética e a moral, Cortina e Martínez (2005, p. 21), destacam que a ética tem três funções:

- 1) Esclarecer o que é a moral, quais são seus traços específicos; 2) fundamentar a moralidade, ou seja, procurar averiguar quais são as razões que conferem sentido ao esforço dos seres humanos de viver moralmente; e 3) aplicar aos diferentes âmbitos da vida social os resultados obtidos nas duas primeiras funções, de maneira que se adote nesses âmbitos sociais uma moral crítica (ou seja, racionalmente fundamentada), em vez de um código moral dogmaticamente imposto ou da ausência de referências morais.

No mesmo sentido acima explicitado, Guilhem e Figueiredo (2008) afirmam que a ética consiste na reflexão filosófica sobre a conduta humana sob a perspectiva dos atos morais. Assim, o entendimento dos autores acerca da relação entre os dois termos é de que a moral consiste no conteúdo e na matéria-prima da ética.

Após delinear os conceitos de ética e moral e explicitar as distinções e a relação entre eles, apresenta-se a definição de ética profissional e sua importância no contexto da profissão contábil.

2.2 Ética profissional e a contabilidade

A definição de profissão apresentada por Sá (2012, p. 147) relaciona-se ao “trabalho que se pratica com habitualidade a serviço de terceiros”. Além de prover o sustento do indivíduo, a profissão tem valor social e moral, pois é através dela que o indivíduo pode se realizar plenamente, elevar seu nível moral e ser útil à sociedade.

Ao escolher uma profissão, o indivíduo se compromete com um conjunto de deveres éticos. O primeiro desses deveres é a capacidade, ou seja, a habilidade técnica; e o segundo é a conduta, ou seja, o comportamento do profissional diante dos seus pares, dos clientes e da sociedade (SHINZAKI; CORRÊA; FERREIRA, 2005).

As questões relacionadas à ética têm importância em diversas profissões, e em especial na contabilidade, pelo envolvimento do profissional com assuntos da gestão e da tomada de decisão das organizações (BERLATTO et al., 2015). Devido a isso, os profissionais contábeis devem ter preparo técnico e comprometimento com a credibilidade de sua profissão, não participando nem sendo coniventes com atos ilícitos e antiéticos (BORGES; MEDEIROS, 2007).

Um desafio à continuidade da profissão contábil é a necessidade de reforçar a confiança do público nos profissionais. Nesse sentido, o código de ética exerce influência significativa sobre o comportamento dos contadores. Para manter-se adequados a um ambiente socioeconômico, empresarial e contábil em transformação, os códigos são revistos periodicamente por organizações ligadas às profissões (ONYEBUCHI, 2011).

Com o objetivo de orientar, regulamentar e fiscalizar o exercício da profissão contábil no Brasil, foi aprovado, por meio da Resolução CFC nº 803/96, o Código de Ética Profissional do Contador (CEPC). O CEPC (1996) estabelece os princípios segundo os quais deve se conduzir o profissional contábil, bem como deveres e proibições, critérios de precificação e penalidades em caso de infração.

Após a definição de ética profissional e sua contextualização no âmbito da profissão contábil, apresentam-se as definições de dilemas éticos e tomada de decisão ética.

2.3 Dilemas éticos e a tomada de decisão ética

Uma situação é caracterizada como um dilema ético quando satisfaz três condições (ALLEN, 2012): 1) a situação deve requerer que o indivíduo tome uma decisão sobre qual atitude deve adotar. Essa condição significa que uma situação que não demande uma escolha por parte do indivíduo não é um dilema ético; 2) devem existir atitudes diferentes entre as quais o indivíduo necessita decidir; e 3) qualquer solução escolhida pelo indivíduo comprometerá algum princípio ético.

Allen (2012) afirma que os dilemas éticos podem ser divididos entre absolutos (ou puros) e aproximados. Um dilema ético puro ocorre quando duas ou mais normas éticas se aplicam a uma determinada situação, porém estas normas são conflitantes. O dilema ético aproximado ocorre quando a situação coloca em conflito não normas éticas, mas valores, políticas e leis (ALLEN, 2012).

Ferrell, Fraedrich e Ferrell (2001) destacam que um dos aspectos que distinguem uma decisão comum de uma decisão ética é a ênfase dada aos valores da pessoa ao tomar a decisão. Por essa razão, os autores consideram que “[...] valores e juízos desempenham um papel de importância crítica na tomada de decisões éticas” (p. 7).

Loyens e Maesschalck (2010) definem a tomada de decisão ética como a aplicação de uma norma ou um conjunto de normas éticas a uma situação específica. O processo da tomada de decisões éticas e os fatores que o influenciam são objeto de distintos modelos teóricos, os quais utilizam conceitos da psicologia do desenvolvimento, da ética empresarial e dos estudos organizacionais.

2.4 Modelos teóricos de tomada de decisão ética

A tomada de decisão ética pode ser definida como um processo que envolve a “[...] identificação de um problema de natureza ética, a geração de alternativas e a escolha daquela que maximizará os mais importantes valores morais do indivíduo e, ao mesmo tempo, permitirá alcançar o fim pretendido” (ALVES et al., 2007, p. 60). Os modelos teóricos visam à identificação das etapas compreendidas nesse processo e as variáveis que o influenciam.

Cada um dos modelos teóricos se distingue dos demais, seja por apresentar fatores ou etapas diferentes, por atribuir importância maior ou menor a determinados fatores ou, ainda, por sintetizar e complementar os anteriores.

Os modelos a seguir apresentados foram selecionados com o intuito de demonstrar a multiplicidade dos fatores envolvidos na tomada de decisões éticas e a relação dos modelos com diferentes contextos científicos. Além disso, ilustram a participação dos fatores envolvidos no processo de tomada de decisão ética segundo diferentes autores e em aplicação a diversos contextos profissionais. Entretanto, não pretendem esgotar o tema ou servir como uma compilação de toda a teoria existente acerca do tema.

2.4.1 O modelo de Kohlberg

Lawrence Kohlberg foi aluno de Jean Piaget e aperfeiçoou suas teorias sobre a moral e a ética (ANTONOVZ, 2010). Baseado na pesquisa de Piaget, o autor deu ênfase às bases cognitivas do julgamento moral e à maneira como elas afetam as ações morais. Kohlberg remodelou a teoria de Piaget, descrevendo mais estágios de desenvolvimento moral (ALVES, 2005).

O Quadro 1 descreve as características dos níveis e estágios do desenvolvimento moral segundo Kohlberg.

Quadro 1 - Níveis e estágios de desenvolvimento de Kohlberg

Nível I: Pré-convencional (De 2 a cerca de 6 anos)	Motivação pelas consequências da ação	Estágio 1	Moral heterônoma: age para evitar punição e receber recompensa
			Autoridade como única perspectiva
		Estágio 2	Moral calculista e instrumental
			Embora reconheça a perspectiva do outro, prevalece o individualismo
Nível II: Convencional (Idade escolar)	Reconhecer e manter as expectativas do grupo	Estágio 3	Busca de aprovação social, de satisfazer as expectativas alheias
			O indivíduo cria expectativas em relação aos outros
		Estágio 4	Orientação para a manutenção da lei e da ordem
			Pergunta-se como seria se todos agissem da mesma forma
Nível III: Pós-convencional (Adolescência)	Princípios morais conscientemente aceitos	Estágio 5	Percebe e questiona os conflitos entre as leis e costumes e os princípios morais
			Considera o bem de um conjunto maior de indivíduos
		Estágio 6	Reconhece e age de acordo com princípios universais de consciência
			Compromete-se com certos princípios, porém resiste caso os considere injustos

Fonte: Adaptado de Aranha e Martins (2003) e Biaggio (1988).

Segundo Kohlberg, o desenvolvimento da moralidade ocorre em três níveis, cada um deles dividido em dois estágios, através dos quais pode-se avaliar o amadurecimento moral dos indivíduos. Entretanto, suas pesquisas o levaram a concluir que são poucos os indivíduos que atingem o nível pós-convencional (ARANHA; MARTINS, 2003).

2.4.2 A teoria de Gilligan

Carol Gilligan foi uma das primeiras e mais incisivas críticas ao modelo proposto por Kohlberg. A autora entendia que as pesquisas deste não haviam feito considerações adequadas para tecer conclusões acerca da influência do gênero. Uma das razões para sua crítica era que muito menos meninas do que meninos foram submetidas ao estudo. Em razão disso, Gilligan defendia que a análise do julgamento moral das meninas ficou prejudicada no estudo de Kohlberg (ANTONOVZ, 2010).

Gilligan salienta que o julgamento moral das mulheres não é inferior ao dos homens, mas sim, diferente, devido ao cuidado delas para com os demais, em oposição ao senso de competição dos homens (ANTONOVZ et al., 2010). Pelo contrário, em seus estudos, a autora demonstrou que o desenvolvimento moral e a evolução da compreensão de moralidade ocorrem de modo semelhante em homens e em mulheres. A característica do cuidado pelos demais também está presente nos homens, embora seja preponderante nas mulheres (LIMA, 2004).

Com sua discussão sobre os gêneros, Gilligan contribuiu para o debate sobre a ética criticando a ênfase de Kohlberg na justiça e introduzindo o aspecto da responsabilidade e do cuidado (BIAGGIO, 1999). Assim, o que diferencia a sua teoria das de Piaget e Kohlberg é “[...] uma concepção de moralidade que centra o desenvolvimento moral em torno da compreensão da responsabilidade e dos relacionamentos” (LIMA, 2004, p.20).

2.4.3 O modelo de Rest

James Rest, adaptando o modelo de Kohlberg, desenvolveu um teste por meio da criação de uma escala contínua, o *Defining Issues Test* (DIT). O teste propõe cenários envolvendo questões morais e fornece alternativas a serem ordenadas conforme sua importância para uma tomada de decisão justa (ALVES, 2005; ANTONOVZ, 2010; LOURENÇO; CÉSAR, 1991).

Rest buscou, por meio do DIT, compreender quais eram os mecanismos psicológicos que levavam a uma decisão ética. A teoria de Rest defende que a tomada de decisão é um processo composto de diversas fases. Ao final, este processo leva ao estágio da intenção moral e culmina no comportamento moral, momento em que a ação pretendida é levada a efeito (KISH-GEPHART; HARRISSON; TREVINO, 2010).

O Quadro 2 apresenta os estágios componentes do processo que leva à decisão e comportamento éticos, conforme a teoria de Rest.

Quadro 2 - Quatro componentes do comportamento moral conforme Rest

Consciência moral	Interpretação da situação: Quais são as ações possíveis? Quem está envolvido e como pode ser afetado?
Julgamento moral	Julgar qual das atitudes possíveis é moralmente correta e, portanto, deve ser a escolhida.
Motivação moral	Ao priorizar os valores morais sobre outros valores, ocorre a intenção de agir moralmente.
Comportamento moral	Realizar a ação moralmente correta, mesmo que haja pressão em contrário.

Fonte: Adaptado de Myyry (2003).

Rest defende que, embora um componente possa interagir e interferir sobre os demais, eles são conceitualmente distintos entre si. Por essa razão, o sucesso em um deles não implica o sucesso em outros (JONES, 1991). Assim, a ordem em que os componentes são apresentados no modelo é conceitual, porém não necessariamente cronológica (MYRY, 2003).

Os estudos de Rest também o levaram à conclusão de que o julgamento moral melhora com o aumento da idade e da educação ética. Porém, entre os dois fatores, a educação é o mais determinante (ABDOLMOHAMMADI et al., 2009).

2.4.4 O modelo de Hunt e Vitell

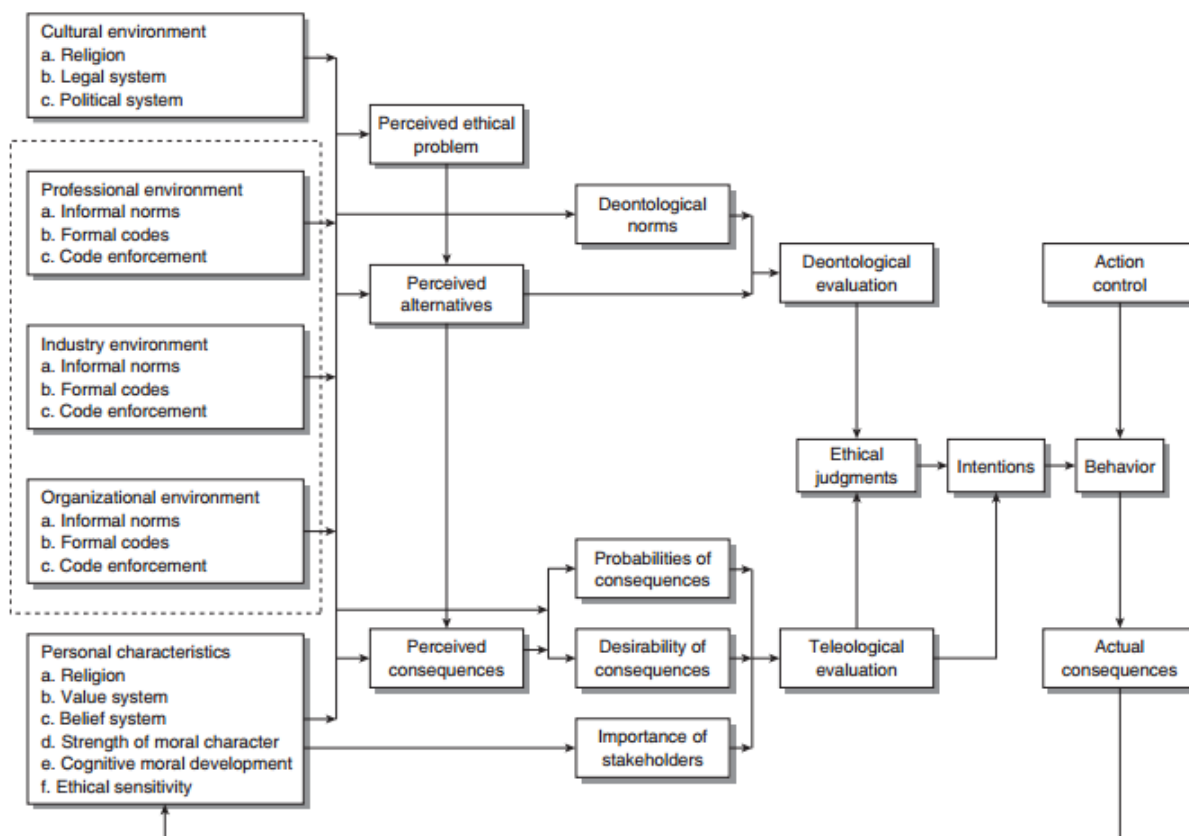
Hunt e Vitell desenvolveram um modelo aplicado à área do marketing, o qual descreve o processo que se inicia quando um indivíduo é confrontado com uma situação que envolve conteúdo moral. Seu modelo inclui os fatores do ambiente e da experiência pessoal do indivíduo e introduz os conceitos da filosofia moral (ALVES, 2005; ANTONOVZ, 2010).

A percepção da existência de um problema ético, bem como das alternativas e consequências, pode ser afetada por fatores do ambiente e por características do indivíduo (HUNT; VITELL, 2006). Por essa razão, diferentes indivíduos podem perceber diferentes conjuntos de alternativas para uma mesma situação envolvendo

uma questão ética. O passo seguinte no modelo é a avaliação deontológica e teleológica das alternativas percebidas pelo indivíduo (JONES, 1991).

A Figura 2 demonstra o processo proposto por Hunt e Vitell para a avaliação das alternativas e o julgamento ético.

Figura 2 - Teoria da ética de Hunt e Vitell



Fonte: Hunt e Vitell (2006, p. 2).

A avaliação deontológica consiste na comparação das alternativas percebidas com normas deontológicas e princípios universais. Segundo a perspectiva deontológica, as circunstâncias, desejos e consequências são desconsiderados e a atitude é baseada puramente nos princípios morais (MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010). Tanto princípios e conceitos gerais, como a honestidade, quanto normas mais específicas, como deveres profissionais de sigilo ou segurança podem fazer parte dessa avaliação (HUNT; VITELL, 1986).

A avaliação teleológica leva em conta as consequências que determinada atitude trará ao indivíduo e às outras partes envolvidas na situação. Também

considera a probabilidade de que tais consequências realmente se concretizem, o desejo de que elas ocorram ou não e a importância das partes envolvidas para a organização (ALVES, 2005). Ou seja, nesta análise são consideradas primeiramente as consequências dos atos, para depois disso classificá-los como éticos ou antiéticos (MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010).

A avaliação deontológica e a teleológica levam ao julgamento ético, ou seja, a escolha da alternativa considerada ética. Entretanto, o julgamento ético não garante que a alternativa considerada ética seja, de fato, levada a efeito (ALVES, 2005). É possível que o indivíduo, adotando estritamente o aspecto deontológico, aja sem levar em conta as consequências da ação realizada para os envolvidos. Também é possível que, adotando a visão teleológica, ignore as normas deontológicas (HUNT; VITELL, 1986). Assim, a intenção de agir pode levar a uma escolha diferente da que resulta do julgamento ético.

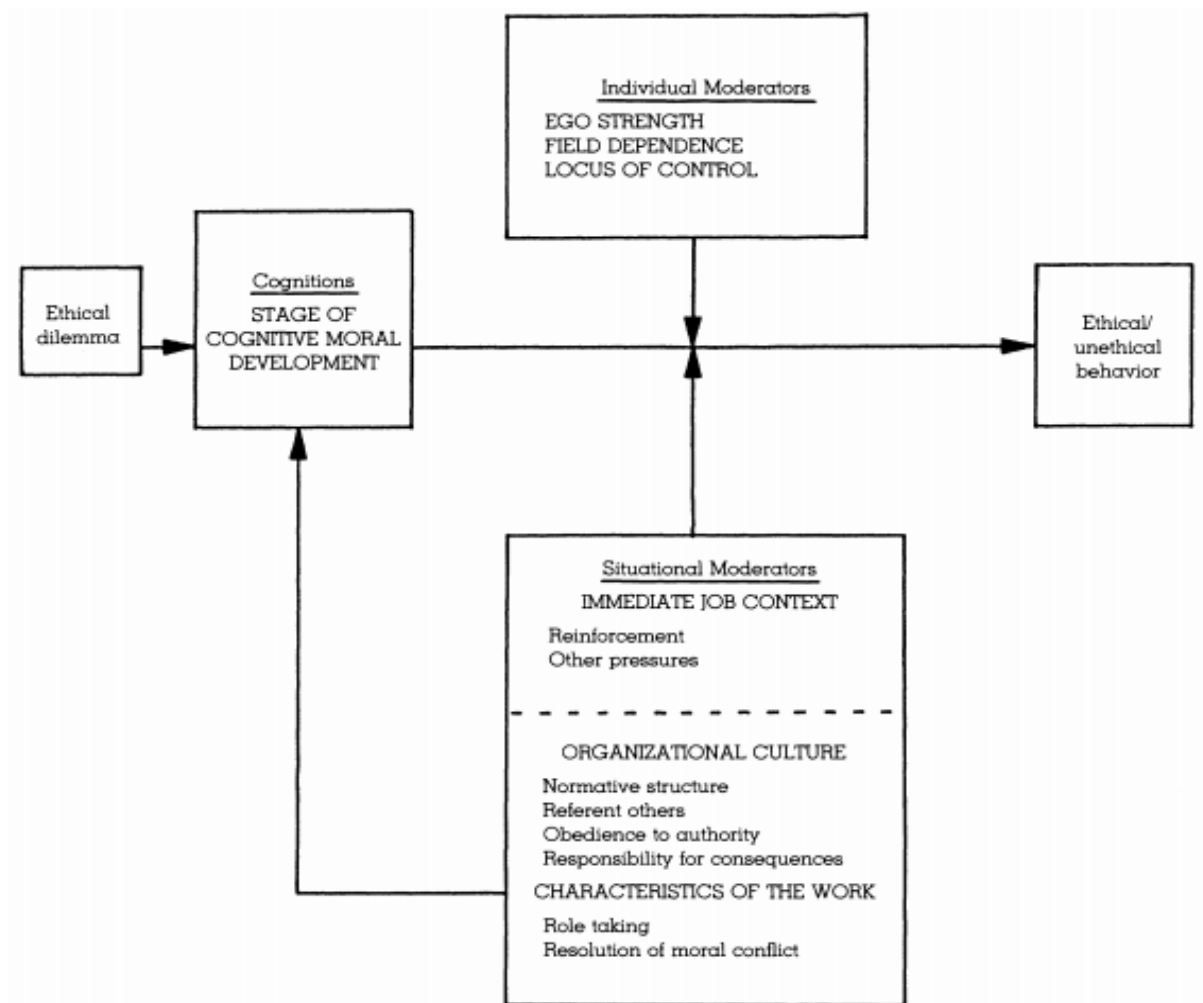
O comportamento - a ação adotada pelo indivíduo - é a última etapa do modelo e pode sofrer a influência de restrições situacionais, como a oportunidade de se adotar certa alternativa. Após ter sido efetivado o comportamento, o indivíduo avalia suas consequências, e esse aprendizado se agrega à sua experiência pessoal, contribuindo com o seu aprimoramento para futuras decisões (ALVES, 2005).

2.4.5 O modelo de Trevino

O modelo desenvolvido por Linda K. Trevino considera que a reação do indivíduo frente a um dilema ético é influenciada pelo estágio de desenvolvimento moral em que o mesmo se encontra, fundamentando-se na teoria de Kohlberg. Porém, segundo a autora, a capacidade de distinguir o certo do errado, por si só, não é suficiente para explicar ou prever o comportamento ético. Para Trevino, a reação do indivíduo diante de um dilema ético é resultante da interação entre o componente cognitivo e as variáveis individuais e situacionais (TREVINO, 1986).

A Figura 3 representa o modelo proposto por Trevino, o qual descreve o processo de decisão ética dos gestores no contexto das organizações.

Figura 3 - Modelo interacionista de decisão ética nas organizações de Trevino



Fonte: Trevino (1986, p. 603).

No modelo, Trevino apresenta três moderadores individuais, ou seja, variáveis que interferem na relação entre o aspecto cognitivo e a ação do indivíduo na tomada de decisão ética. São eles:

a) Força interior: relacionada à capacidade de resistir aos impulsos e manter as próprias convicções. Espera-se que sujeitos com maior força interior apresentem maior consistência entre o julgamento moral e o comportamento moral;

b) Campo de dependência: Em situações morais ambíguas, os indivíduos com maior campo de dependência fazem maior uso de informações recebidas de terceiros. O comportamento desses sujeitos tende a ser mais consistente com as informações recebidas de terceiros do que o comportamento de sujeitos com menor campo de dependência; e

c) *Locus* de controle: relativo à percepção de maior ou menor controle do indivíduo em relação aos eventos de sua vida (ALVES, 2005). Um “interno” acredita que suas ações determinam os acontecimentos de sua vida e tende a assumir responsabilidade pessoal pelas consequências de suas escolhas. Um “externo” atribui os fatos a razões externas (destino, sorte) e tende a assumir menos a responsabilidade por suas atitudes.

Segundo Trevino, o indivíduo chega ao ambiente da organização com seu desenvolvimento moral e outras características individuais. Entretanto a ação moral ocorre em um contexto social e é influenciada por fatores inerentes a esse contexto. Os moderadores situacionais descritos no seu modelo derivam da cultura organizacional e do contexto imediato do trabalho (ALVES, 2005).

A cultura organizacional é definida como “o conjunto dos pressupostos, valores e crenças compartilhados pelos membros das organizações” (TREVINO, 1986, p. 611). Pode, segundo a autora, influenciar os pensamentos e sentimentos, orientar os comportamentos e contribuir para o desenvolvimento moral dos indivíduos. A cultura organizacional pode ser subdividida em (TREVINO, 1986):

a) Estrutura normativa: normas coletivas que provêm da cultura e servem para orientar o comportamento dos indivíduos.

b) Os outros como referência: tanto o comportamento ético quanto o antiético podem ser estimulados pela existência de indivíduos que sejam considerados como referências.

c) Obediência à autoridade: em certas organizações, pode ser esperado que o indivíduo cumpra ordens de autoridades, independente de seu entendimento pessoal do que seria certo ou errado.

d) Responsabilidade pelas consequências: as organizações podem difundir entre seus funcionários o senso de responsabilidade por suas ações por meio da definição formal das atividades, da hierarquia e da autoridade de cada membro; e

e) Códigos de conduta ética: os códigos formais de conduta ética, se condizentes com a cultura organizacional e reforçados pelas organizações, podem ser efetivos para orientar o comportamento ético dos membros.

Outras variáveis do contexto imediato do trabalho são descritas pela autora como moderadores da relação entre o aspecto cognitivo e o comportamento. São elas (TREVINO, 1986):

a) Reforços eventuais: recompensas e punições por parte da organização podem influenciar o comportamento ético ou antiético dos seus membros; e

b) Outras pressões externas: situações de escassez de recursos ou de alta competitividade aumentam a probabilidade de comportamentos moralmente questionáveis.

2.4.6 O modelo de Jones

Thomas M. Jones elaborou uma síntese dos modelos pré-existentes, com a finalidade de sistematizar suas contribuições e localizar pontos carentes de maior investigação. A partir dessa síntese, demonstrou que os modelos teóricos propostos até então não levavam em conta os aspectos da questão ética propriamente dita. Isso significava para o autor que, independente de qual fosse o dilema, os modelos existentes consideravam que os processos de tomada de decisão e comportamento seriam idênticos.

O modelo de Jones introduz uma série de variáveis relativas à questão ética, agrupadas sob a denominação de intensidade moral, as quais determinam a variedade dos dilemas morais. As variáveis propostas por Jones (1991) são:

a) Magnitude das consequências: a quantidade de prejuízo ou benefício causado pelo comportamento em questão. O comportamento dos indivíduos seria mais ético em situações que acarretassem consequências mais graves.

b) Consenso social: o nível de concordância sobre determinada ação ser boa ou má. Maior consenso social sobre determinado comportamento diminuiria a possibilidade de ambiguidade, facilitando o julgamento.

c) Probabilidade de efeito: resultado da combinação entre a probabilidade de se adotar um determinado comportamento e a probabilidade de que o comportamento adotado gere as consequências previstas.

d) Imediatismo temporal: refere-se ao tempo que se estima que decorrerá entre o comportamento e a concretização das suas consequências. Quanto maior a distância temporal entre o comportamento e as consequências previstas, menor a urgência moral do problema.

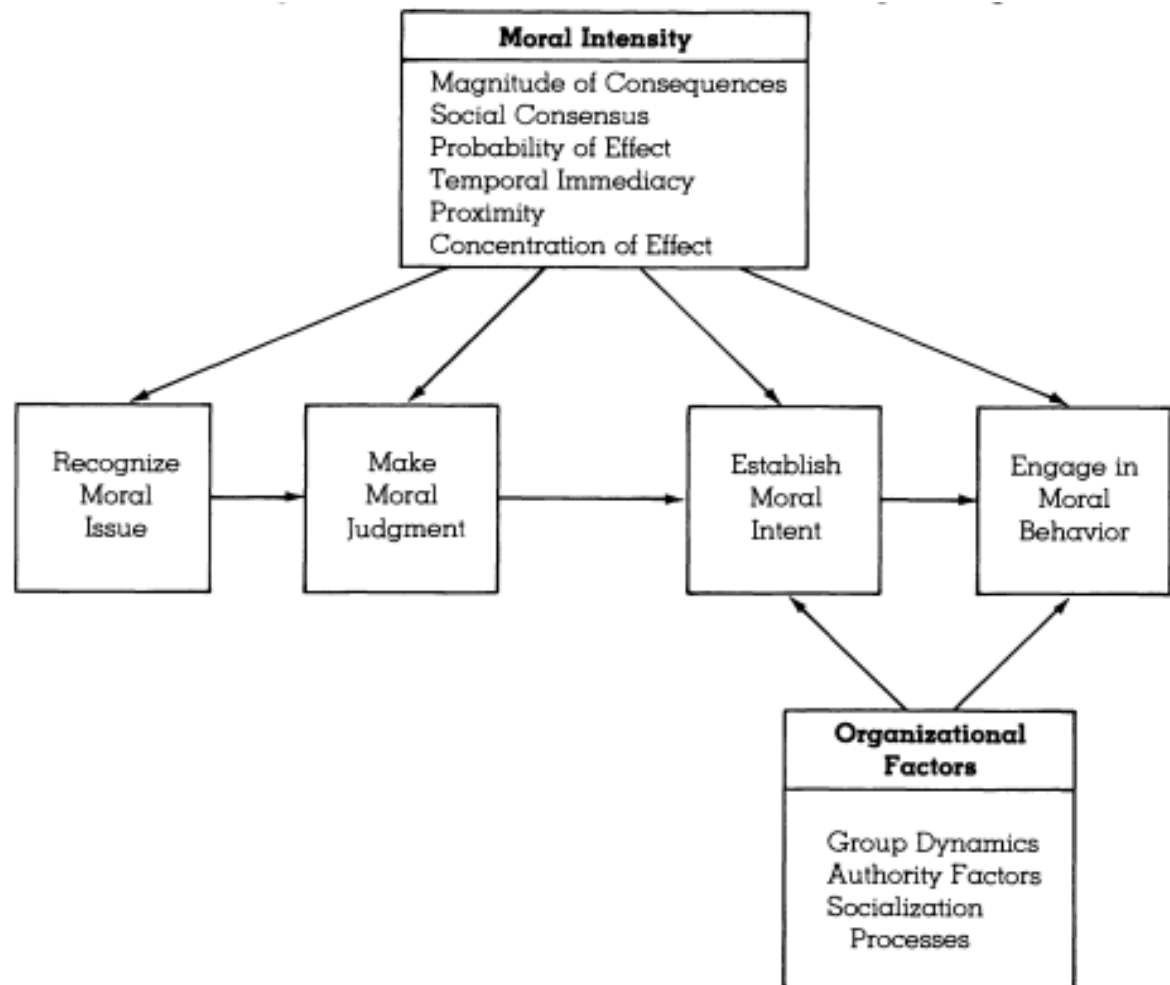
e) Proximidade: é a sensação de proximidade (física, social, cultural ou psicológica) do agente em relação àqueles que sofrerão as consequências do comportamento. As pessoas tendem a se importar mais com aqueles em relação aos quais existe maior sensação de proximidade.

f) Concentração de efeito: consiste na função oposta da quantidade de pessoas que sofrerão as consequências de um comportamento. Ou seja, se as consequências do comportamento se concentrarem sobre uma pessoa, o julgamento é diferente do que seria se a quantidade de pessoas afetadas fosse maior.

A intensidade moral não inclui aspectos do indivíduo que toma a decisão nem do contexto organizacional em que ele está inserido, mas concentra seu foco na questão moral propriamente dita (JONES, 1991). Por meio da variação da intensidade de seus componentes a cada situação, a intensidade moral é diferente a cada dilema analisado. Por essa razão, a variabilidade da intensidade moral influencia no julgamento ético (ALVES, 2005).

Esse construto caracteriza-se por contemplar, de modo amplo, as questões relativas ao conteúdo moral intrínseco às diferentes situações de tomada de decisão ética. Seus componentes fazem parte de diferentes dimensões de moralidade a ser consideradas pelos sujeitos, o que caracteriza a intensidade moral como um construto multidimensional (PAES; COSTA, 2011). A Figura 4 apresenta o modelo proposto por Jones.

Figura 4 - Modelo contingencial de tomada de decisão ética em organizações de Jones



Fonte: Jones (1991, p. 379).

Assim como Hunt e Vitell (1986) e Trevino (1986), Jones (1991) inclui os fatores organizacionais como moderadores da tomada de decisão e do comportamento moral. Segundo o autor, essa influência ocorre de duas formas: a) a pressão implícita da organização pode determinar a intenção moral do indivíduo e b) fatores organizacionais explícitos podem determinar o comportamento, mesmo contra a convicção pessoal do indivíduo (JONES, 1991).

2.5 Modelo de tomada de decisões éticas em Contabilidade de Alves

O modelo de Alves (2005) analisou sete modelos teóricos que apontam variáveis intervenientes no processo de tomada de decisões nas organizações. A partir dessa análise, o autor concluiu que, por se concentrarem no ambiente das organizações, esses modelos são deficientes para serem aplicados ao contexto de uma atividade profissional regulamentada por lei (ALVES, 2005).

Com o intuito de avaliar as percepções dos contabilistas a respeito do Código de Ética Profissional do Contador (CEPC), Alves (2005) elaborou um modelo que, além de considerar componentes dos modelos teóricos analisados, também contempla particularidades dessa profissão.

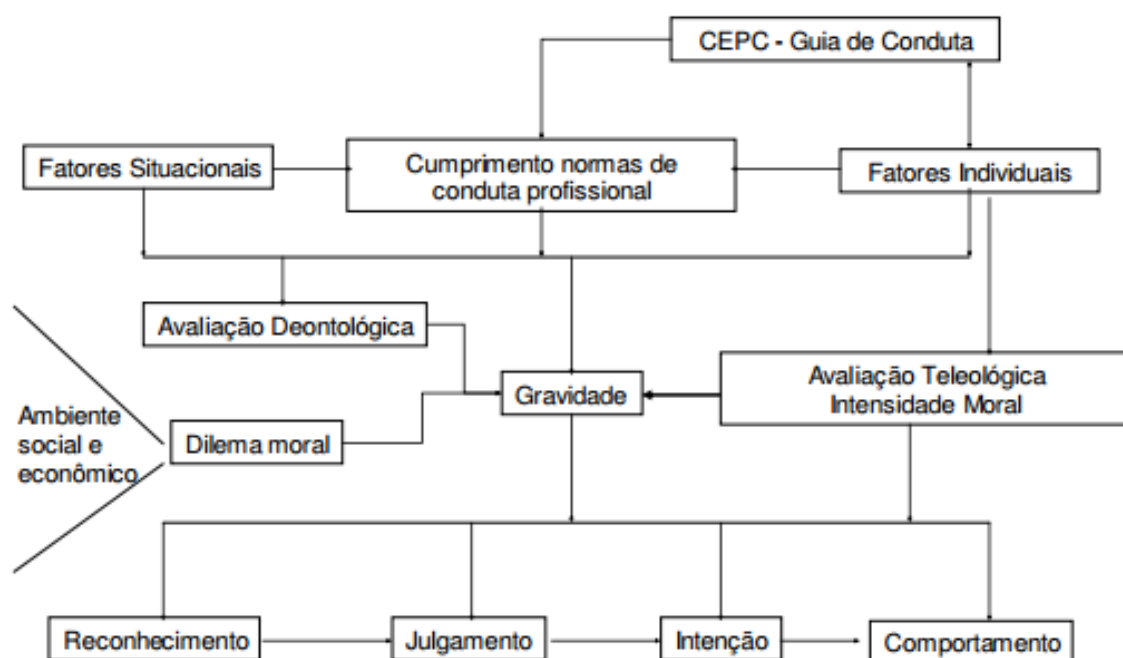
As características que diferenciam o modelo proposto por Alves dos anteriores são (ALVES, 2005):

- a) Considera que a atividade do profissional contábil não se limita ao ambiente organizacional, podendo ser realizada também de modo autônomo;
- b) Ressalta que não há liberdade de decidir com base no próprio julgamento em relação às normas de conduta profissional previstas no CEPC, visto que estas têm caráter coercitivo;
- c) Altera o papel de moderador de conduta reservado aos códigos de ética nos modelos preexistentes, por força da obrigatoriedade do cumprimento do CEPC;
- d) Confere destaque à gravidade como fator a ser considerado na tomada de decisão;
- e) Utiliza os conceitos de ética teleológica e deontológica e os fatores individuais constantes nos modelos anteriores, porém com alterações; e

- f) Não considera que o processo cognitivo proposto por Rest seja o elemento central do processo de tomada de decisões éticas.

A Figura 5 demonstra o modelo proposto por Alves especificamente para a análise da tomada de decisões éticas em contabilidade.

Figura 5 - Modelo de tomada de decisões éticas em contabilidade de Alves



Fonte: Alves (2005, p. 110).

Alves (2005) considera que a obediência ao CEPC não se explica apenas pelo seu caráter coercitivo, mas principalmente porque os profissionais reconhecem a utilidade do mesmo como guia de conduta. Apesar disso, pondera que, além da adesão ao Código, fatores individuais como o nível de instrução, a idade, o tempo de registro no Conselho Profissional e a religião professada influenciam o processo de tomada de decisão dos contabilistas.

Outro aspecto considerado por Alves (2005) em seu modelo é a influência de fatores situacionais como a pressão do ambiente organizacional. Segundo o autor, tais fatores podem levar o profissional a se sentir pressionado a agir contra suas convicções a respeito da atitude que considera ética.

Após a demonstração de alguns dos modelos e teorias que fundamentam o entendimento sobre o complexo processo que leva à tomada de decisão ética dos profissionais contábeis, apresentam-se resultados obtidos por pesquisas anteriores.

2.6 Resultados precedentes sobre ética profissional

As variáveis intervenientes no processo de tomada de decisões éticas vêm sendo investigadas por pesquisas aplicadas a diversos contextos profissionais. A seguir, são descritos os resultados de alguns dos estudos aplicados a estudantes e profissionais, tanto no Brasil quanto no exterior, considerando os fatores abordados e os resultados encontrados.

2.6.1 Fatores individuais

Apesar das diferenças entre os modelos teóricos apresentados, os fatores individuais constituem importante instância explicativa (MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010). Por esta razão, são investigados com frequência nas pesquisas conduzidas sobre a tomada de decisão ética.

As variáveis individuais abordadas nas pesquisas incluem o gênero, a idade, a religião e fatores relacionados à educação, como o nível de instrução e a educação ética. Ainda se incluem entre as variáveis individuais os fatores relacionados à região ou nacionalidade do indivíduo e os que dizem respeito à sua experiência profissional e à área de atuação.

A teoria de Gilligan ensejou o debate sobre as diferenças no julgamento ético entre os gêneros, ao levantar a questão da ética do cuidado e responsabilidade, em oposição à ética baseada no senso de justiça. As conclusões acerca da influência do gênero na tomada de decisões éticas, entretanto, não são unânimes. Anjos et al. (2011), Antonovz (2010), Biscaro (2016), Feil, Diehl e Schuck (2017), Mendonça e Gomes (2016) e Oliveira et al. (2014) encontraram diferenças significativas entre

homens e mulheres. Já nos estudos de Alves (2005), Luczkiewicz (2015) e Weiler (2016), a variável não representou diferenças significativas.

Estudos estrangeiros sobre a influência do gênero na decisão ética obtiveram resultados mistos (O'FALLON; BUTTERFIELD, 2005) ou indicando a não existência de influência significativa da variável (LOE et al., 2000). Kish-Gephart, Harrison e Trevino (2010) afirmam que a relação entre o gênero e a tomada de decisão ética não é clara e seu estudo não encontrou diferenças significativas entre os gêneros.

Rest afirmou, com base em seus estudos, que o desenvolvimento moral avança conforme aumenta a idade dos indivíduos, o que levaria ao comportamento mais ético. Influência significativa da idade sobre a tomada de decisão ética foi encontrada nas pesquisas de Anjos et al. (2011), Biscaro (2016), Feil, Diehl e Schuck (2017) e Weiler (2016). Os estudos de Moraes, Silva e Carvalho (2010) e Oliveira et al. (2014) apresentaram diferentes cenários, nos quais houve influência significativa da idade em pelo menos um deles. As pesquisas de Luczkiewicz (2015) e Mendonça e Gomes (2016) não encontraram influência significativa da variável idade nas respostas dos entrevistados.

Fora do Brasil, a revisão de O'Fallon e Butterfield (2005) apontou que as pesquisas obtiveram resultados mistos ou inconsistentes sobre a influência da idade na decisão ética. Os achados de Kish-Gephart, Harrison e Trevino (2010) não evidenciaram relação consistente entre a idade dos indivíduos e suas decisões éticas. Loe et al (2000), por outro lado, verificaram maioria de estudos apontando correlação positiva entre essa variável e a tomada de decisão ética.

A influência da religião no julgamento ético figura no modelo de Hunt e Vitell. Anjos et al. (2011), Alves (2015), Biscaro (2016) e Luczkiewicz (2015) concluíram que o fato de os respondentes professarem ou não uma religião não exerceu influência significativa em suas respostas sobre a tomada de decisões éticas. Loe et al. (2000) relataram que a variável religião foi abordada com pouca frequência nos estudos por eles revisados e apresentou resultados mistos. Os autores consideram que esta é uma variável difícil de relacionar à tomada de decisão nas organizações.

Por outro lado, Feil, Diehl e Schuck (2017), Mendonça e Gomes (2016) e Weiler (2016) encontraram influência da variável religião no processo de tomada de

decisão ética dos respondentes. Similarmente, a revisão de O'Fallon e Butterfield (2005) apontou que a maioria dos estudos apresentou relação positiva da variável com a tomada de decisão ética, enquanto um dos estudos por eles revisados apontou relação negativa entre a religião e o julgamento ético.

No que se refere aos fatores relacionados à educação, Feil, Diehl e Schuck (2017) e Trentin, Domingues e Castro (2008) constataram que há influência significativa da educação ética na percepção sobre ética profissional, o que corrobora a afirmação de Rest sobre o impacto deste fator. Luczkiewicz (2015) verificou que a educação está positivamente relacionada ao desenvolvimento moral.

Concentrando-se no tempo de estudo, Oliveira (2011) concluiu que há relação positiva entre o tempo de vivência acadêmica e o desenvolvimento do julgamento moral. Mendonça e Gomes (2016) e Souza, Casa Nova e Pereira (2013), concluíram que há influência do período cursado pelos estudantes na percepção ética. A pesquisa de Alves (2005), por outro lado, não constatou influências significativas de fatores relacionados com a educação, bem como de quaisquer outros fatores individuais, na percepção ou na tomada de decisão ética.

Foi encontrada relação positiva do nível de desenvolvimento moral, conforme os estágios preconizados por Kohlberg (1969) e relacionados com o teste DIT de Rest (1975) com a educação ética e o grau de instrução (ABDOLMOHAMMADI et al., 2009; LUCZKIEWICZ, 2015; OLIVEIRA, 2011). O'Fallon e Butterfield (2005) relataram ter obtido, em sua revisão, resultados mistos para a variável maturidade acadêmica. Loe et al. (2000) relataram que os resultados mistos indicam que o papel dos fatores ligados à educação ainda não está esclarecido.

Além disso, foram verificadas diferenças no nível de desenvolvimento moral de acordo com a região geográfica dos respondentes (LUCZKIEWICZ, 2015). Lucena et al. (2015) constataram diferenças no julgamento ético entre amostras de diferentes nacionalidades, enquanto O'Fallon e Butterfield (2015) concluíram que os achados sobre essa variável são inconsistentes. Feil, Diehl e Schuck (2017) apontaram que a etnia à qual os respondentes declararam pertencer está relacionada às diferenças em suas decisões éticas.

As variáveis relacionadas à atividade profissional abrangem o tempo de atividade e a área de atuação (auditoria, docência, atuação em escritório ou empresa), bem como a comparação entre grupos de estudantes e professores. Antonovz (2010) e Oliveira et al. (2014) concluíram que há diferenças nas percepções entre professores e alunos, enquanto Oliveira Neto e Chacarolli (2013) constataram que essas diferenças de percepção ética ocorrem em casos nos quais a definição do comportamento ético ou antiético é menos clara.

Anjos et al. (2011) acrescentam que, entre as ocupações pesquisadas, a de professor apresenta o comportamento mais ético. A pesquisa de Feil, Diehl e Schuck (2017) apontou a atuação profissional na área financeira e contábil como um fator relacionado a atitudes mais éticas entre os estudantes de contabilidade pesquisados.

Os achados de Loe et al. (2000) levaram os autores a afirmar que o papel dos fatores ligados à experiência de trabalho na tomada de decisão ética ainda não está claramente compreendido. O'Fallon e Butterfield (2005) encontraram resultados mistos para essas variáveis.

Moraes, Silva e Carvalho (2010) investigaram a relação do tempo de atividade e da área de atuação com a disposição de agir eticamente. Sua pesquisa indicou que o tempo de atividade influencia na intenção ética, enquanto a área de atuação não exerce a mesma influência. Por outro lado, Luczkiewicz (2015) concluiu em sua pesquisa que a experiência profissional não teve influência estatisticamente significativa no nível de desenvolvimento moral dos respondentes.

2.6.2 Fatores situacionais

A expressão “fatores situacionais” se refere às características do ambiente em que os indivíduos estão inseridos (ANTONOVZ, 2010). Segundo Alves et al. (2007), a expressão designa genericamente as influências que o ambiente organizacional exerce sobre os indivíduos, incentivando a prática de ações éticas ou antiéticas. Os indivíduos sofrem influências do ambiente familiar, dos amigos e colegas, dos

costumes e tradições e do ambiente profissional e seus modelos de comportamento moral se constroem através dessas influências (VÁSQUEZ, 2014).

O clima e a cultura organizacional, conforme os modelos propostos por Hunt e Vitell (2006) e Trevino (1986), bem como outras características do contexto profissional, podem ser classificados entre os fatores situacionais. Victor e Cullen (1988) afirmam que há variações significativas entre os climas éticos nas organizações e Bowen (2004) concluiu que os fatores e dimensões intrínsecos ao clima ético criam um ambiente que estimula a tomada de decisão ética.

O código de ética profissional, embora tenha sido considerado separadamente por Alves (2005), será, para os fins deste estudo, classificado entre os fatores situacionais, à semelhança dos demais modelos apresentados. Onyebuchi (2011) aponta a influência dos códigos de ética na conduta e no julgamento ético. Kelin (2014) afirma que 86% dos estudantes que constituíram a amostra de seu estudo declararam conhecer o CEPC. Anjos (2011) indica que os indivíduos que o utilizam como guia de conduta são mais propensos a apresentar comportamentos éticos na vida pessoal. Em contrapartida, Alves (2007) e Kelin (2014) ressaltam que parte dos respondentes afirma não ser possível cumprir todas as normas previstas no Código e que algumas dessas normas não são claras.

Fora do Brasil, a revisão conduzida por Loe et al (2000) verificou que os códigos de ética influenciam a tomada de decisão ética e elevam o nível geral de consciência ética. O'Fallon e Butterfield (2005), apontaram que a maioria dos estudos apresentou relação positiva dessa variável com a tomada de decisão ética.

2.6.3 Fatores relacionados à questão ética

Os fatores relacionados à questão ética subsidiam-se no modelo de Jones (1991), o qual agregou aos modelos existentes o atributo da intensidade moral. Esses fatores não se referem ao indivíduo nem ao seu contexto profissional ou social, mas às características da questão ética por si mesma. Elementos da

intensidade moral, conforme descritos no modelo de Jones, foram investigados por Clemente (2013) e Santos et al (2014) e apresentaram influência na decisão ética.

A revisão de Loe et al (2000) considerou tratar-se de um tópico relativamente recente para investigação, o qual havia sido abordado, até então, em apenas dois estudos e apresentado resultados variados. Já a revisão de O'Fallon e Butterfield (2005) localizou 32 estudos investigando essa variável, com resultados consistentes indicando relação significativa para ao menos um dos componentes, destacando-se “magnitude das consequências” e “consenso social”.

Sweeney e Costelo (2011) e Yang e Wu (2009) constataram relação significativa da intensidade moral com o processo de tomada de decisão ética e os últimos acrescentam que o componente “consenso social” é o mais fortemente relacionado à decisão ética. O “consenso social”, juntamente com a “magnitude das consequências”, foi apontado por Barnett (2006) como particularmente importante para o processo.

Os estudos anteriores, conforme exposto, não demonstram consenso sobre a influência ou não das variáveis investigadas na tomada de decisão ética dos indivíduos. Considerando as divergências apontadas, o presente estudo efetuará a comparação dos resultados obtidos com os estudos anteriores, no interesse de verificar se o conjunto das pesquisas conduzidas no Brasil confirma ou contraria os achados dos estudos internacionais.

Após a conclusão do referencial teórico, apresentam-se os procedimentos metodológicos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Embora nem todos os ramos de conhecimento que se utilizam do método científico sejam necessariamente ciências, todas as ciências se caracterizam pelo uso dos métodos científicos. Ou seja, sem a utilização de métodos científicos, não há ciência (LAKATOS; MARCONI, 2017).

O método pode ser definido como

[...] o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista (LAKATOS; MARCONI, 2017, p. 32).

Segundo a origem grega da palavra, *métodos*, o método é o caminho para se chegar a um objetivo. O termo metodologia, que combina as palavras gregas *métodos* e *logos*, designa os procedimentos e as normas adotadas por um método (RICHARDSON, 1999).

A pesquisa é o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo encontrar respostas para os problemas propostos. É desenvolvida com base nos conhecimentos disponíveis e na aplicação criteriosa de métodos e técnicas de investigação científica (GIL, 2010). Ainda segundo Gil (2010), a pesquisa decorre do desejo de conhecer, seja esse desejo movido pela simples satisfação de conhecer - de ordem intelectual - ou no intuito de fazer algo de forma mais eficiente ou eficaz - de ordem prática.

Neste capítulo, descreve-se o tipo de pesquisa e a caracterização da mesma quanto ao modo de abordagem do problema, ao procedimento técnico e ao objetivo. Serão explicitados, ainda, a unidade de análise, o plano de coleta de dados, o tratamento e a análise dos dados coletados e as limitações do método.

3.1 Tipo de pesquisa

Segundo Marconi e Lakatos (2002), os critérios para a classificação dos tipos de pesquisa são variados e dependem do enfoque dado pelo autor, atendendo a interesses, condições, objetivos, entre outros aspectos individuais.

Beuren e Raupp (2009) consideram que as tipologias mais aplicáveis às particularidades da Contabilidade se agrupam em três categorias: a) quanto à abordagem do problema, a qual engloba a pesquisa quantitativa e a qualitativa; b) quanto aos procedimentos, a qual compreende o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica e a documental, a participante e a experimental; e c) quanto aos objetivos, a qual inclui a pesquisa exploratória, a descritiva e a explicativa.

A seguir, apresenta-se a caracterização da pesquisa quanto à abordagem do problema, ao procedimento técnico e ao objetivo.

3.1.1 Caracterização quanto ao modo de abordagem do problema

A pesquisa qualitativa, segundo Sampieiri, Collado e Lucio (2013), explora os fenômenos em profundidade e não se fundamenta na estatística. Os benefícios apresentados por essa abordagem incluem a extensão, a riqueza interpretativa e a contextualização dos fenômenos.

De acordo com Gil (2017), por não seguir fórmulas predefinidas, a análise qualitativa depende muito do estilo e da capacidade do pesquisador, embora geralmente apresente três etapas: a seleção e redução dos dados coletados, sua organização e apresentação e, ainda, a conclusão e a sua verificação. Sampieiri, Collado e Lucio (2013) afirmam que a coleta de dados com enfoque qualitativo não se utiliza da medição numérica e suas técnicas incluem a observação não estruturada, entrevistas abertas e revisão de documentos, entre outras.

A pesquisa quantitativa “[...] utiliza a coleta de dados para testar hipóteses, baseando-se na medição numérica e na análise estatística para estabelecer padrões

e comprovar teorias” (SAMPIEIRI; COLLADO; LUCIO, 2013, p. 26). Ainda segundo os mesmos autores, por serem resultado de medições, os dados são representados por números (quantidades).

A coleta dos dados utiliza instrumentos predeterminados e atinge um número considerável de casos. Além das técnicas estatísticas, a análise dos dados envolve a comparação entre grupos e a relação entre variáveis, bem como a comparação com resultados de estudos anteriores (LAKATOS; MARCONI, 2017).

Beuren e Raupp (2009) afirmam que com frequência a abordagem quantitativa é empregada em estudos descritivos, os quais investigam a relação entre variáveis e o nexo de causalidade entre fenômenos.

A presente pesquisa abordará a revisão extensiva de um conjunto de estudos, a contextualização e organização de seus achados e a apresentação de suas conclusões e características relevantes. Serão aplicadas técnicas estatísticas para a análise conjunta dos resultados dos estudos que oferecerem condições para tal procedimento. A pesquisa compreenderá ainda o exame da relação entre as variáveis e a comparação com estudos anteriores. Os procedimentos mencionados permitem classificar este estudo como misto ou quali-quantitativo.

3.1.2 Caracterização quanto ao procedimento técnico

A revisão sistemática “é uma forma de pesquisa que utiliza como fonte de dados a literatura sobre determinado tema” (SAMPAIO; MANCINI, 2007, p. 84). Tem especial utilidade para incorporar um elevado número de resultados relevantes e avaliar a consistência e a generalização dos achados desses estudos, além de observar especificidades e variações entre eles. Guanillo, Takahashi e Bertolozzi (2011) ressaltam que a revisão sistemática difere da revisão narrativa por responder a uma pergunta pontual e por registrar critérios e procedimentos de modo a garantir sua consistência e reprodutibilidade.

Sampaio e Mancini (2007) afirmam que algumas revisões sistemáticas incluem a síntese estatística dos resultados dos estudos por meio da meta-análise, o

que aumenta a amostra total e a precisão da estimativa. A meta-análise, segundo Rodrigues (2010, p. 9), é “[...] um tipo de análise de dados em que os resultados de vários estudos, que abordam a mesma questão de pesquisa são combinados, gerando assim, estimativas que resumem o todo chamadas de estimativas metanalíticas”.

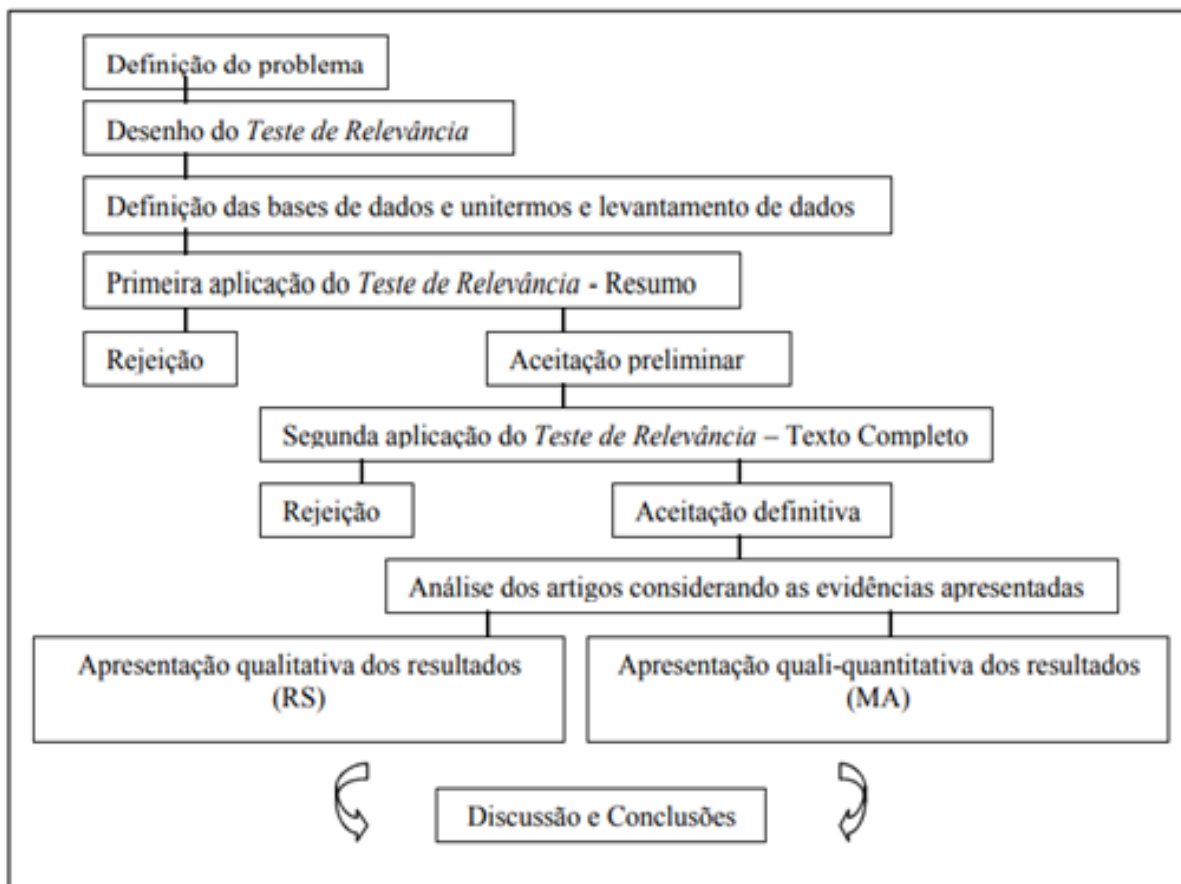
Card (2012) aponta que um objetivo comum aos trabalhos de meta-análise é o de integração, o qual inclui a busca de generalizações, de conciliação de conflitos e a ligação entre diferentes teorias. Além disso, permite criticar um campo de estudos e apontar direcionamentos para pesquisas futuras.

Uma vantagem da meta-análise é que esse procedimento técnico aumenta a objetividade das revisões de literatura, por minimizar possíveis vieses, além de aumentar o número de estudos a serem analisados (FIGUEIREDO et al., 2014). O mesmo autor acrescenta ainda que a meta-análise permite que seja efetuada a comparação dos resultados dos estudos, não somente em seu aspecto substantivo, mas também em relação aos procedimentos metodológicos.

A presente pesquisa tem o intuito de responder a uma pergunta específica e, para esta finalidade, obedecerá a critérios e procedimentos previamente estabelecidos e registrados. Além disso, busca comparar aspectos específicos dos estudos e verificar pontos que necessitem ser mais desenvolvidos em pesquisas futuras sobre o tema. Pretende, ainda, extrair suas conclusões a partir da revisão e da aplicação de técnicas estatísticas sobre os resultados de um conjunto de estudos em análise. De acordo com o exposto, este estudo pode ser classificado como revisão sistemática com meta-análise.

A Figura 6 ilustra os passos a serem seguidos na condução de uma revisão sistemática com meta-análise, os quais serão a seguir detalhados no que se refere à sua execução no contexto do presente estudo.

Figura 6 - Etapas para a condução de uma revisão sistemática e meta-análise



Fonte: Muñoz et al. (2002, p. 2).

Após ter sido definido o problema, elaborou-se o desenho do Teste de Relevância, constituído dos critérios de inclusão e exclusão de estudos, explicitados no Subcapítulo 3.2. Também foram definidas as bases de dados a serem consultadas para a busca de estudos e o conjunto dos termos e expressões a serem pesquisados, os quais também estão apresentados no Subcapítulo 3.2.

A primeira aplicação do Teste de Relevância consistiu na leitura dos títulos e resumos dos estudos encontrados, excluindo-se os que não fossem adequados aos critérios estabelecidos. A segunda aplicação consistiu na leitura dos textos completos dos estudos remanescentes, de modo a dirimir as dúvidas sobre a exclusão ou inclusão daqueles cujos resumos não possibilitaram a decisão por ocasião do primeiro Teste.

Após ter sido constituída a unidade de análise apresentada no Capítulo 4, por meio da aplicação do primeiro e segundo Testes de Relevância, procedeu-se à

análise dos estudos e à extração dos seus resultados e informações detalhadas, as quais foram reunidas em quadros e apresentadas no Capítulo 5. A apresentação dos resultados por meio da revisão sistemática e meta-análise foram apresentadas, respectivamente, nos Subcapítulos 5.1 e 5.2. Os resultados foram discutidos no Subcapítulo 5.3.

3.1.3 Caracterização quanto ao objetivo

A pesquisa causal busca identificar os fatores que determinam ou concorrem para a ocorrência dos fatos ou dos fenômenos (GIL, 2017). Mais do que isso, “seu principal interesse é explicar por que um fenômeno ocorre e em que condições ele se manifesta, ou por que duas ou mais variáveis estão relacionadas” (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013, p. 100).

A pesquisa descritiva visa a descrever características de uma população ou de um fenômeno ou, ainda, verificar a existência e a natureza das relações entre variáveis (GIL, 2017). Nesse contexto, segundo Beuren e Raupp (2009), a descrição envolve ações como identificar, relatar e comparar os fenômenos, mas não envolve a interferência do pesquisador.

Este estudo é descritivo e consiste na análise das variáveis relacionadas à tomada de decisão ética e na verificação da existência e da natureza de possíveis relações entre tais variáveis. Envolve também a comparação entre os resultados das pesquisas anteriores, porém não envolve a interferência do pesquisador nos fenômenos. As características enumeradas possibilitam, portanto, a classificação do mesmo, segundo seus objetivos, como causal-descritivo.

3.2 Unidade de análise

Uma unidade de análise é cada um dos elementos de um conjunto, os quais tenham certa quantidade de características em comum, sobre os quais serão recolhidas informações (BEUREN; COLAUTO, 2009).

A unidade de análise do presente estudo consiste nos resultados de pesquisas do tipo *survey* conduzidas no Brasil, com estudantes e profissionais contábeis, sobre o tema da ética profissional. A escolha da unidade de análise justifica-se pelo crescente interesse sobre o aspecto da ética dos profissionais de contabilidade. Esse interesse se demonstra pelo número de estudos conduzidos a respeito do tema no Brasil e no exterior.

Embora os estudos sobre a ética dos profissionais contábeis se multipliquem, seus resultados divergem sobre a influência de variáveis individuais e do ambiente nas decisões dos sujeitos. Devido a isso, este estudo pretende compilar, analisar e comparar esses resultados de modo a extrair conclusões a partir do conjunto dos resultados e possíveis implicações para futuras pesquisas sobre o tema.

3.3 Coleta de dados

A coleta dos dados é a “[...] etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos” (MARCONI; LAKATOS, 2010, p. 149). Segundo as mesmas autoras, os procedimentos ou técnicas para a coleta de dados variam conforme as circunstâncias e o tipo de pesquisa (2002).

A busca por pesquisas sobre as variáveis intervenientes na tomada de decisão ética dos estudantes e profissionais de contabilidade foi efetuada, primeiramente, nas bases de dados do *Google Scholar*, Scielo, Portal de Periódicos CAPES e *Spell*, devido ao fato de serem as principais fontes de pesquisas científicas, em frequência de uso e número de estudos indexados. Os critérios estabelecidos para inclusão na unidade de análise foram: pesquisas realizadas no Brasil, tendo como amostra estudantes e profissionais de contabilidade e que pesquisem as variáveis intervenientes na tomada de decisão ética destes indivíduos no âmbito profissional.

Inicialmente, no *site Google Scholar*, foram selecionadas as opções “todos os documentos” e “resultados somente em português (Brasil)” e inseridos na caixa de pesquisa os termos e expressões: “ética profissional” OR “decisão ética” AND

contab AND questionário OR survey AND teste. A pesquisa retornou cerca de 1900 resultados, dentre os quais, após a leitura dos títulos e resumos, foram selecionados 23 estudos que atendiam aos critérios estabelecidos.

Posteriormente, repetiu-se a busca inserindo na caixa de pesquisa os termos e expressões "ética profissional" contador, obtendo-se 2430 resultados. Após a leitura dos títulos e resumos, considerando os critérios de inclusão anteriormente descritos e excluindo os já selecionados na busca anterior, agregaram-se à unidade de análise outras três pesquisas.

Na base de dados Scielo, foram inseridos nas caixas de pesquisa os termos ética profissional OR decisão ética AND contabilidade e selecionada a opção "todos os índices". A busca retornou com nove resultados, um dos quais não foi considerado por já ter sido selecionado a partir do *Google Scholar* e os demais por não se enquadrarem nos critérios de inclusão estabelecidos.

Reformulou-se a busca, inserindo nas caixas de pesquisa os termos "ética profissional" AND contábil e selecionando a opção todos os índices. A nova busca retornou cinco resultados, os quais não se adequavam aos critérios de inclusão. Uma terceira busca com os termos "ética" AND contábil e a seleção "todos os índices" não retornou resultados.

No Portal de Periódicos CAPES, realizou-se a busca com a seleção "Buscar assunto", e em "Pesquisa avançada" foram feitas as seleções "Qualquer", "contém" e inserida a expressão "ética profissional". Foi ainda selecionado o operador AND e "Qualquer", "contém" e inserido o termo "contabilidade". Em "tipo de material", foi selecionada a opção "todos os itens" e no filtro por idioma foi selecionado "português". A busca retornou 20 resultados, dos quais, excluindo-se um que já havia sido selecionado a partir do *Scholar* e os que não atendiam aos critérios de inclusão, não se agregaram novos resultados à unidade de análise.

Foi efetuada uma nova busca, selecionando "Qualquer", "contém" e inserida a expressão "decisão ética", selecionando o operador AND e "Qualquer", "contém" e inserido o termo "contábil". Essa busca obteve como retorno um resultado, o qual foi agregado à unidade de análise. Uma terceira busca foi realizada, selecionando "Qualquer", "contém" e inserida a expressão "ética profissional", selecionando o

operador AND e “Qualquer”, “contém” e inserido o termo “contabil”. A essa busca, retornaram 21 resultados, os quais já haviam sido selecionados anteriormente ou não atendiam aos critérios de inclusão.

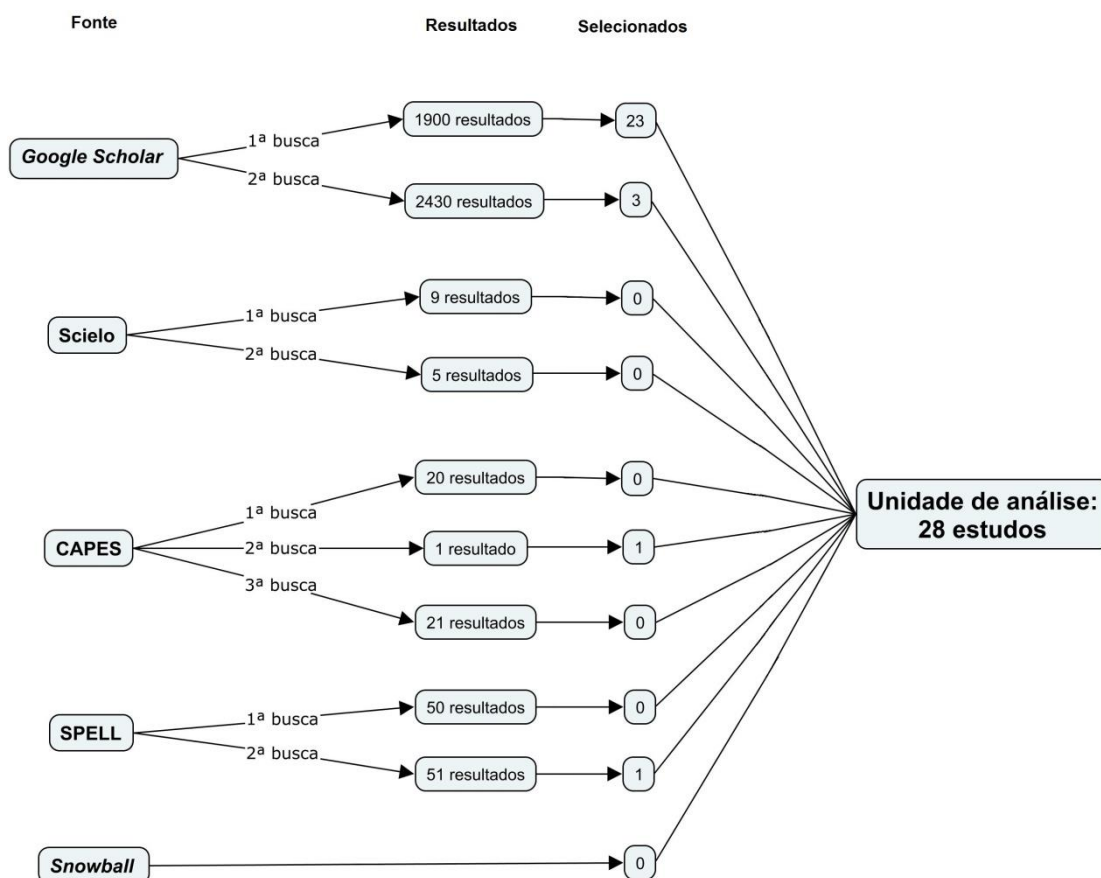
No repositório SPELL, foi selecionada a opção “pesquisa avançada”, selecionada a opção “qualquer” e inserida na caixa de pesquisa a expressão “ética profissional”. Foi marcada a caixa de seleção “todos os tipos de documentos”, em “área de conhecimento” foi selecionada “contabilidade” e em idioma foi selecionado “português”. A essa busca, retornaram 50 resultados, quatro dos quais já integravam a unidade de análise e os demais não se enquadravam nos critérios de inclusão.

Foi efetuada uma nova busca em “pesquisa avançada”, selecionando a opção “palavras chave” e inserida a palavra “ética”. Em “área de conhecimento” foi selecionada “contabilidade” e em “tipos de documento” foram marcados “artigos”, “outros” e “teses e dissertações”. Essa pesquisa retornou 51 resultados, um dos quais foi agregado à unidade de análise. Outros cinco estudos listados já haviam sido selecionados anteriormente e os demais não atendiam aos critérios de inclusão.

Após a busca nos repositórios, procedeu-se a uma pesquisa nas referências dos estudos selecionados, denominada de “*snowball*” ou “bola de neve”, a fim de localizar outras pesquisas que atendessem aos critérios de inclusão e que não tivessem sido listadas nas buscas. Entretanto, este procedimento não agregou outros estudos à unidade de análise.

A Figura 7 ilustra os procedimentos de busca de estudos e a composição da unidade de análise a partir das bases de dados.

Figura 7 - Busca de estudos e composição da unidade de análise



Fonte: Elaborado pela autora.

A coleta ocorreu entre fevereiro e março de 2018 e obteve como resultado estudos concentrados em um intervalo temporal de 11 anos, entre 2006 e 2017. Após terem sido finalizadas as buscas para a composição da unidade de análise, passou-se à demonstração e análise dos dados obtidos nas pesquisas.

3.4 Tratamento e análise dos dados coletados

A análise dos dados envolve a organização sistemática dos dados coletados, de modo a fornecer respostas ao problema investigado. Para tanto, os grandes volumes de dados brutos necessitam ser reduzidos e apresentados de forma interpretável e mensurável. Com isso, os dados tratados devem ser capazes de descrever situações e fenômenos e as relações entre as variáveis (BEUREN; COLAUTO, 2009).

Após a localização dos estudos que compõem a unidade de análise, os mesmos foram registrados em uma planilha do *software Microsoft Office Excel*, para organização preliminar das informações. Assim, em cada linha da planilha foi alocado um dos estudos, sobre os quais foram inseridas nas colunas as informações: a) autor; b) ano; c) procedimento de coleta de dados; d) tipo de publicação; e) periódico/evento/instituição; f) número de respondentes; g) local de coleta; h) número de profissionais; i) número de estudantes; j) variáveis analisadas; e k) achados.

A partir da organização preliminar dos dados, foram elaboradas novas planilhas, de modo a agrupar e detalhar aspectos particulares de cada pesquisa e evidenciar informações a partir do conjunto das mesmas. Tais informações foram analisadas por meio de revisão sistemática. Os estudos que apresentaram dados de análise estatística foram, posteriormente, objeto de meta-análise por meio do teste não-paramétrico Qui-Quadrado. O teste Qui-Quadrado é utilizado para comprovar se existem diferenças significativas entre duas distribuições (BISQUERRA; SARRIERA; MARTÍNEZ, 2004) e não se baseia em dados contínuos normalmente distribuídos (FIELD, 2009).

As últimas etapas foram a interpretação dos resultados de maneira geral e a comparação com revisões anteriormente realizadas sobre estudos conduzidos fora do Brasil.

3.5 Limitações do método

Os métodos apresentam possibilidades e limitações. Por essa razão, é recomendável que o pesquisador explicita antecipadamente a quais limitações está sujeito o método escolhido, ainda que seja o mais adequado à investigação proposta (VERGARA, 2016).

O intuito das buscas por estudos em diversas bases de dados foi abranger todas as pesquisas realizadas no Brasil que atendessem aos critérios determinados. Porém, uma limitação a ser considerada é a possibilidade de haver periódicos não

indexados nas bases consultadas e que também não tenham sido relacionados nas referências bibliográficas das pesquisas localizadas.

Os resultados do presente estudo não podem ser generalizados para toda a população, visto que as pesquisas da unidade de análise, além de serem em número reduzido, se utilizaram de diferentes procedimentos e instrumentos de coleta de dados.

Após concluir a exposição dos procedimentos metodológicos, prossegue-se com a caracterização da unidade de análise.

4 CARACTERIZAÇÃO DA UNIDADE DE ANÁLISE

A unidade de análise deste estudo é composta por 28 estudos científicos, os quais estão descritos e caracterizados no Quadro 3.

Quadro 3 - Composição da unidade de análise

Autor	Ano	Título	Objetivo	Síte de origem
Lopes, J. E. G.; Ribeiro Filho, J. F.; Vasconcelos, M. T. C.; Pederneiras, M. M.	2006	Uma análise avaliativa de atitudes de estudantes de ciências contábeis e dilemas éticos sob uma perspectiva de gênero, maturidade acadêmica e ambiente institucional	Investigar o comportamento ético de estudantes de ciências contábeis, comparados segundo o gênero, a maturidade acadêmica e o ambiente institucional	<i>Google Scholar</i>
Alves, F. J S.; Weffort, E F. J.; Lisboa, N. P.; Antunes, M. T. P.	2007	Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista	Verificar a influência do CEPC sobre a tomada de decisão ética dos profissionais de contabilidade	<i>Google Scholar</i>
Silva, A. R. N.; Figueiredo, S. M. A.	2007	Desenvolvimento da percepção sobre Ética Profissional entre estudantes de Contabilidade	Identificar o desenvolvimento da percepção sobre ética profissional entre os estudantes de ciências Contábeis da Faculdade Christus	<i>Google Scholar</i>
Trentin, G. N. S.; Domingues, M. J. C. S.; Castro, D. R.	2008	Percepção dos alunos de Ciências Contábeis sobre ética profissional	Identificar a percepção dos alunos de Ciências Contábeis de uma IES do	<i>Google Scholar</i>

(Continua...)

M. S.			oeste de Santa Catarina sobre a ética profissional	
Alves, L. L.	2010	O Código de Ética e os profissionais da contabilidade: Estudo de caso na cidade de Dourados/MS	Verificar o conhecimento dos profissionais de contabilidade de Dourados/MS sobre o CEPC e sua aplicação nas decisões éticas	<i>Google Scholar</i>
Antonovz, T.; Espejo, M. M. S. B.; Steiner Neto, P. J.; Voese, S. B.	2010	Atitudes éticas dos contadores: Evidências recentes de uma pesquisa com alunos e profissionais contábeis sob a perspectiva de gênero	Explicitar a conduta de estudantes e profissionais de contabilidade confrontados com dilemas éticos, comparados segundo o gênero	<i>Google Scholar</i>
Brancher, C.; Neu, M. A.; Boff, M. L.	2010	Ética profissional: Entendimento dos acadêmicos de Ciências Contábeis da Unoesc	Verificar o entendimento dos estudantes de Ciências Contábeis da Unoesc-SC sobre ética profissional no decorrer da graduação	<i>Google Scholar</i>
Medeiros, A. W.; Vieira E. R. F. C. V.	2010	Percepção comparativa no âmbito da ética entre os alunos do curso de ciências contábeis do 1º e 4º ano da FARN	Comparar alunos iniciantes e concluintes da graduação em Ciências Contábeis da FARN a respeito do seu conhecimento sobre o CEPC e percepção sobre a ética profissional	<i>Google Scholar</i>
Moraes, M. C. C.; Silva, A. M. C.; Carvalho, F. A. A.	2010	O comportamento dos futuros contabilistas perante diferentes dilemas éticos	Analisar as decisões de estudantes de Ciências Contábeis diante de dilemas éticos	<i>Google Scholar</i>

(Continua...)

(Continuação)

Barreto, I. G.; Ribeiro Filho, J. F.; Lopes, J. E. G.; Aguiar, S. M. B.	2011	Um estudo avaliativo das decisões dos contabilistas no estado de Pernambuco sob a perspectiva dos modelos éticos contemporâneos: uma abordagem quanto a religião	Verificar se há relação entre a religiosidade dos profissionais contábeis e as suas decisões éticas na vida profissional	Google Scholar
Silva, Z. Y. B.	2011	Julgamento ético-ideológico dos estudantes de contabilidade de São Paulo	Identificar o perfil ético ideológico de estudantes de Ciências Contábeis e relacioná-lo com suas decisões éticas em situações da vida profissional	Google Scholar
Gomes, M. S.	2012	A difícil função de ser ético: A importância do Código de Ética no exercício da profissão contábil	Verificar a tomada de decisões éticas dos profissionais e estudantes de contabilidade	Google Scholar
Clemente, L. S.	2013	Fatores determinantes do julgamento ético dos profissionais da contabilidade no Brasil	Investigar a influência de características pessoais e organizacionais, da ideologia ética e da intensidade moral no comportamento ético dos profissionais de contabilidade do Brasil	Google Scholar
Fajardo, B. A. G.; Cardoso, R. L.	2014	A ocasião faz a denúncia? Uma abordagem multinível para os contabilistas brasileiros	Analisar a influência de variáveis individuais e situacionais na decisão ética dos profissionais contábeis brasileiros	SPELL
Kelin, J. M.	2014	A percepção dos alunos de ciências contábeis da Universidade de Caxias do Sul - campus sede - sobre o Código de Ética Profissional do Contador	Verificar as percepções dos estudantes sobre a importância do CEPC para a vida profissional e a influência do mesmo sobre as decisões éticas	Google Scholar

(Continua...)

(Continuação)

Milan, J. C.	2014	Comportamento oportunista nas escolhas contábeis: a influência das emoções e do traço de personalidade	Analisar a influência das emoções e do maquiavelismo sobre a decisão ética dos profissionais contábeis	Google Scholar
Santos, L. C. B.; Cunha, J. V. A.; Colauto, R. D.; Pinheiro, L. E. T.	2014	Gerenciamento de resultados visto sob o aspecto ético	Identificar a percepção ética dos profissionais contábeis com base em atributos da intensidade moral	Google Scholar
Lucena, E. R. F. C. V.; Melo, C. L. L.; Lustosa, P. R. B.; Silva, C. A. T.	2015	Ética: A tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis	Analisar a tendência dos profissionais contábeis a denunciarem atos questionáveis e se esta tendência é influenciada pela nacionalidade, gênero e idade	Google Scholar
Luczkiewicz, D. A.	2015	Desenvolvimento moral e valores culturais dos estudantes de graduação em ciências contábeis no Brasil	Analisar se há influência da região, da idade, gênero, religião, educação e experiência profissional no desenvolvimento moral dos estudantes de contabilidade	Google Scholar
Costa, M.	2016	Ética e Moral no processo de tomada de decisão: O caso dos alunos de ciências contábeis	Analisar a influência da maturidade acadêmica, idade, gênero e experiência na percepção da intensidade ética e moral na tomada de decisões de estudantes de ciências contábeis	Google Scholar
Feil, A. A.	2016	Análise das variantes na tomada de decisão ética do profissional contábil	Identificar as variáveis que têm influência sobre a tomada de decisões éticas dos profissionais contábeis	Portal de periódicos CAPES

(Continua...)

(Continuação)

Ganassin, E. J. F.	2016	Investigação de variáveis que influenciam a ética profissional contábil: Uma aplicação das teorias dos estímulos internos e externos	Testar a influência de variáveis associadas a estímulos internos e externos na tomada de decisão ética de estudantes de Ciências Contábeis	<i>Google Scholar</i>
Mendonça, W. S.; Gomes, G. S.	2016	Análise das concepções dos estudantes do curso de Ciências Contábeis acerca da ética	Identificar a percepção sobre ética profissional de estudantes de graduação em Ciências Contábeis de uma IES do triângulo mineiro e se a mesma está relacionada com o período em curso, o gênero, a idade, o estado civil, a religião ou a renda pessoal	<i>Google Scholar</i>
Weiler, P. F.	2016	Análise das variáveis intervenientes relacionadas à ética dos profissionais contábeis	Analisar as variáveis que influenciam a tomada de decisões éticas dos profissionais contábeis	<i>Google Scholar</i>
Feil, A. A.; Diehl, L.; Schuck, R. J.	2017	Ética profissional e estudantes de contabilidade: Análise das variáveis intervenientes	Avaliar a percepção de estudantes de Ciências Contábeis sobre a ética profissional, segundo a influência das variáveis individuais	<i>Google Scholar</i>
Rosa, F.; Feil, A. A.	2017	A percepção sobre ética dos estudantes em ciências contábeis	Analisar a percepção dos estudantes de Ciências Contábeis sobre o CEPC	<i>Google Scholar</i>
Souza, A. P.; Silva, A. M. L.; Costa, A. S. S.; Almeida, B. S.; Moraes, R. R.	2017	O Código de Ética como instrumento para a tomada de decisão: Um estudo sobre a percepção do contador acerca da ética profissional	Analisar a influência do CEPC sobre a tomada de decisão ética dos profissionais de contabilidade	<i>Google Scholar</i>

(Continua...)

Assis, P. P. S. ; Friol, M. V. ; Tavares, M. F. N	2017	<i>Earnings Management:</i> Julgamento Ético dos profissionais contábeis do Brasil	Avaliar os julgamentos éticos dos profissionais contábeis do Brasil de acordo com o gênero e a região geográfica	<i>Google Scholar</i>
---	------	---	---	-----------------------

Fonte: Elaborado pela autora.

Além da apresentação dos estudos, o Quadro 3 indica o site a partir do qual cada um deles foi localizado na etapa das buscas. Além disto, demonstra que a unidade de análise compreende pesquisas realizadas entre 2006 e 2017, portanto envolve um intervalo temporal de 11 anos.

O Quadro 4 explicita o detalhamento dos estudos quanto ao número de respondentes e as regiões de onde se originam, bem como a distribuição entre profissionais e estudantes.

O Quadro 4 demonstra a abrangência geográfica das amostras das pesquisas coletadas e informa que 22 Estados brasileiros estão representados neste estudo. Deve-se ressaltar que 935 dos respondentes (ALVES et al., 2007, ASSIS; FRIOL; TAVARES, 2017, CLEMENTE, 2013, FAJARDO; CARDOSO, 2014, GOMES, 2012, LOPES et al., 2006, LUCENA et al., 2015) não estão identificados quanto à sua localização, o que leva à possibilidade de haver mais Estados envolvidos nas pesquisas.

A composição do conjunto dos respondentes quanto à sua categorização como profissionais ou estudantes também está descrita no Quadro 4. Neste aspecto, uma das pesquisas (GOMES, 2012) não apresentou esta discriminação e, portanto, 138 dos respondentes não puderam ser classificados segundo esse critério.

Quadro 4 - Qualificação e localização das amostras

Autor	Amostra		Localização
	Profissionais (n)	Estudantes (n)	
Lopes et al., 2006		241	Brasil - Não discriminado
Alves et al., 2007	2262		Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e outros Estados não discriminados
Silva; Figueiredo, 2007		50	Ceará
Trentin; Domingues; Castro, 2008		121	Região Oeste de Santa Catarina
Alves, 2010	17		Dourados - Mato Grosso do Sul
Antonovz et al., 2010	234	478	Paraná
Brancher; Neu; Boff, 2010		304	São Miguel do Oeste, Pinhalzinho e Maravilha - Santa Catarina
Medeiros; Vieira, 2010		44	Natal - Rio Grande do Norte
Moraes; Silva; Carvalho, 2010		96	Rio de Janeiro - Rio de Janeiro
Barreto et al., 2011	200		Pernambuco
Silva, 2011		348	Grande São Paulo
Gomes, 2012	138		Brasil - não discriminadas a localização e a composição entre profissionais e estudantes
Clemente, 2013	129		Brasil - Não discriminado
Fajardo; Cardoso, 2014	124		Brasil - Não discriminado
Kelin, 2014		142	Caxias do Sul - Rio Grande do Sul
Milan, 2014		505	São Paulo
Santos et al., 2014	220		Minas Gerais
Lucena et al., 2015	215		Brasil - Não discriminado
Luczkiewicz, 2015		232	Manaus - Amazonas, Sinop - Mato Grosso, São Paulo - São Paulo e Porto Alegre - RS
Costa, 2016		91	Pato Branco - Paraná
Feil, 2016	122		Lajeado - Rio Grande do Sul
Ganassin, 2016		439	Distrito Federal
Mendonça; Gomes, 2016		193	Triângulo Mineiro - Minas Gerais
Weiler, 2016	61		Venâncio Aires - Rio Grande do Sul
Feil; Diehl; Schuck, 2017		455	Lajeado - Rio Grande do Sul
Rosa, F; Feil, 2017		455	Lajeado - Rio Grande do Sul
Souza et al., 2017	23		Belém - PA
Assis; Friol; Tavares, 2017	96		Paraná, Santa Catarina, Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Distrito Federal, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Ceará, Alagoas, Pará, Maranhão, Paraíba, Sergipe, Rondônia e Tocantins. Nove dos respondentes não informaram o Estado

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se também que duas das pesquisas (FEIL; DIEHL; SCHUCK, 2017 e ROSA; FEIL, 2017) foram aplicadas sobre a mesma amostra, portanto estas duas

amostras, em número de respondentes, não devem ser somadas. Neste sentido, a unidade de análise deste estudo totaliza 7.580 respondentes, entre profissionais contábeis e estudantes de Ciências Contábeis das cinco regiões geográficas do Brasil. O quadro detalhado do número de respondentes por categoria e por Estado em cada estudo está apresentado no Apêndice A.

Após a caracterização da unidade de análise, apresentam-se os resultados e análises.

5 RESULTADOS E ANÁLISES

Neste capítulo, são apresentadas e discutidas as informações extraídas da unidade de análise por meio da revisão sistemática e os resultados da aplicação de técnicas de meta-análise.

5.1 Revisão sistemática

Visando a atender ao interesse de ser tão abrangente quanto possível em relação às pesquisas já realizadas no Brasil sobre a ética profissional dos contadores e estudantes, esta pesquisa buscou compreender, além de artigos publicados em periódicos, monografias, dissertações e teses e documentos de eventos (QUADRO 5).

Quadro 5 - Tipo de publicação

Tipo de publicação	Quantidade	%	Acumulado
Artigo	14	50%	50%
TCC	5	18%	68%
Dissertação	5	18%	86%
Evento	4	14%	100%
Total	28	100%	-

Fonte: Elaborado pela autora.

O Quadro 5 evidencia um predomínio de artigos publicados em periódicos na unidade de análise, seguido pelas pesquisas em nível de graduação e pelas relacionadas a dissertações de mestrado. A distribuição dos estudos entre diversos

tipos de publicações demonstra que o tema da tomada de decisão ética profissional é de amplo interesse para os profissionais contábeis e também para a reflexão sobre as práticas educacionais direcionadas à ética profissional.

O Quadro 6 apresenta os artigos da unidade de análise e informações sobre os periódicos em que foram publicados.

Quadro 6 - Artigos, periódicos e dados de publicação

Autor	Periódico	Ano	Qualis	No. de autores	No. de citações	Vínculo IES Publ/Priv/ Outra Inst	Local da publicação	Titulação acadêmica dos autores
Lopes et al.	Ensaio: avaliação e políticas públicas em educação - Fundação CESGRANRIO	2006	B1	4	6	Outro - Fundação CESGRANRIO	RJ	1 Pós-Doutor, 3 Doutores
Alves et al.	Revista de Contabilidade e Finanças – USP	2007	B4	4	38	Pública	SP	4 Doutores
Silva; Figueiredo	Revista Brasileira de Contabilidade	2007	C	2	5	Outro – CFC	DF	1 Mestre, 1 Graduanda
Antonovz et al.	Revista de Contabilidade e Organizações - FEA-RP USP	2010	A2	4	8	Pública	SP	3 Doutoradas, 1 Mestre
Brancher; Neu; Boff	Unoesc & Ciência – ACSA	2010	B4	3	5	Comunitária	SC	1 Mestre, 2 Graduandas
Medeiros; Vieira	Revista Interface – UFRN	2010	B3	2	-	Pública	RN	1 Mestre, 1 Doutora
Moraes; Silva; Carvalho	Pensar Contábil	2010	B2	3	9	Outro - CRC/RJ	RJ	1 Doutor, 2 Mestres
Barreto et al.	ReCont: Registro Contábil – UFAL	2011	B5	4	3	Pública	AL	2 Pós-Doutores, 1 Doutor, 1 Mestre
Fajardo; Cardoso	Brazilian Business Review - Fundação Instituto Capixaba De Pesquisas Em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE	2014	A2	2	-	Privada	ES	2 Doutores

(Continua...)

(Continuação)								
Lucena et al.	Revista de Contabilidade e Organizações - FEA-RP USP	2015	A2	4	1	Pública	SP	4 Doutores
Mendonça; Gomes	Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade - RAGC – FUCAMP	2016	B4	2	-	Privada	MG	1 Mestre, 1 Graduando
Feil; Diehl; Schuck	Cad. EBAPE.BR – FGV	2017	A2	3	-	Privada	RJ	2 Doutores, 1 Mestre
Rosa; Feil	Revista Científica On-Line - Tecnologia - Gestão - Humanismo/Fatec Guaratinguetá	2017	B4	2	-	Pública	SP	1 Doutor, 1 Graduanda
Souza et al.	Revista de Administração e Contabilidade da Faculdade Estácio do Pará – Belém	2017	B4	5	-	Privada	PA	1 Doutor, 4 Graduandas

Fonte: Elaborado pela autora.

Dos periódicos que publicaram os artigos que integram a unidade de análise, 64,3% são publicados na região sudeste do país e 14,3% na região nordeste (QUADRO 6). As publicações das regiões sul, centro-oeste e norte contam cada uma com 7,1%. O ano de 2010 conta com o maior número de publicações (28,6% dos artigos), seguido por 2017 (21,4% dos artigos).

Destaca-se que 28,6% dos artigos foram publicados em periódicos com classificação Qualis A2; 7,1% em periódicos com classificação B1 e 7,1% em periódicos classificados no nível B2. Assim sendo, 42,8% dos artigos desta unidade de análise foram publicados em periódicos avaliados nos estratos superiores da classificação Qualis, mantida e atualizada anualmente pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Outros 57,1% dos artigos componentes desta unidade de análise foram publicados em periódicos de classificação Qualis B3 e inferiores.

Os artigos da unidade de análise têm, em média, 3,14 autores. No que se refere à titulação acadêmica, a maioria dos autores é composta de Doutores (52,3%). 20,4% dos autores são Mestres e 20,4% são graduandos, e ainda integram

o conjunto dos autores 6,8% de Pós-Doutores. Esta distribuição indica que profissionais de elevada titulação acadêmica têm se dedicado ao tema, o que é positivo, pois sugere a produção de pesquisas de alto rigor e nível científico.

As pesquisas coletadas sob a forma de trabalhos de conclusão de cursos de graduação e dissertações de mestrado estão apresentadas no Quadro 7.

Quadro 7 - Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC) e dissertações

Autor	Ano	TCC/Diss	Instituição	Natureza administrativa	Região
Alves	2010	TCC	Universidade Federal da Grande Dourados	Pública, Federal	Centro-Oeste
Gomes	2012	TCC	Universidade Estadual da Paraíba	Pública, Estadual	Nordeste
Kelin	2014	TCC	Universidade de Caxias do Sul	Privada, Filantrópica, Comunitária	Sul
Costa	2016	TCC	Universidade Tecnológica Federal do Paraná	Pública, Federal	Sul
Weiler	2016	TCC	Universidade do Vale do Taquari	Privada	Sul
Silva	2011	Dissertação	Universidade Presbiteriana Mackenzie	Privada, Confessional	Sudeste
Clemente	2013	Dissertação	Universidade Presbiteriana Mackenzie	Privada, Confessional	Sudeste
Milan	2014	Dissertação	Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado	Privada	Sudeste
Luczkiewicz	2015	Dissertação	Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado	Privada	Sudeste
Ganassin	2016	Dissertação	Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte	Públicas, Federais	Centro-Oeste e Nordeste

Fonte: Elaborado pela autora.

O Quadro 7 evidencia que os cinco Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC) que integram a unidade de análise representam três regiões geográficas do Brasil e de IES públicas e privadas. As apresentações destes trabalhos se concentram entre os anos de 2010 e 2016.

As cinco dissertações de mestrado sobre o tema também provêm de três regiões geográficas distintas e de IES públicas e privadas. As apresentações destes

estudos distribuíram-se entre 2011 e 2016. A concentração de estudos nos últimos sete anos do período compreendido pela unidade de análise denota uma preocupação crescente com as questões éticas no âmbito da profissão contábil, a qual pode ter sido desencadeada pela crescente atenção dada pela mídia e pela comunidade acadêmica a fraudes em grandes corporações (COSTA, 2011; ELY, 2010; FILGUEIRAS, 2015; RAMACCIOTTI, 2007).

As pesquisas apresentadas em eventos que completam a unidade de análise estão descritas no Quadro 8.

Quadro 8 - Pesquisas apresentadas em eventos

Autor	Ano	Evento
Trentin; Domingues; Castro	2008	XV Congresso Brasileiro de Custos - Curitiba/PR
Santos et al.	2014	XVII SemeAd - Seminários em Administração - São Paulo/SP
Feil	2016	20º Congresso Brasileiro de Contabilidade - Fortaleza/CE
Assis; Friol; Tavares	2017	13º Encontro Nordestino de Contabilidade - Natal/RN

Fonte: Elaborado pela autora.

As quatro pesquisas apresentadas em eventos compõem a menor parte da unidade de análise. Distribuem-se entre os anos de 2008 e 2017 e incluem eventos em três regiões geográficas do país. Em suma, pode-se notar que os estudos sobre as variáveis intervenientes na decisão ética de estudantes e profissionais contábeis vêm sendo conduzidos e publicados em todas as regiões do país, por instituições de diversas naturezas administrativas. Também se evidencia uma tendência de crescimento do número de pesquisas sobre o tema ao longo dos anos, o que indica que o interesse pelo mesmo ainda está em evolução no Brasil, a exemplo de outros países (KISH-GEPHART; HARRISON; TREVINO, 2010, LOE et al., 20005, O'FALLON; BUTTERFIELD, 2005).

Com o objetivo de conduzir uma análise das variáveis intervenientes investigadas pelos autores e dos achados de cada uma das pesquisas, procedeu-se a um mapeamento das pesquisas e posterior segregação por variável. As variáveis investigadas serão apresentadas a seguir, iniciando com a categoria das variáveis individuais, seguindo-se a elas as situacionais e, por último, as relacionadas à questão ética. Em cada uma das categorias, as variáveis serão apresentadas

segundo a frequência com que foram abordadas nos estudos, iniciando pelas pesquisadas em maior número de estudos até as menos frequentes.

Os Quadros 9 a 17 apresentam as variáveis individuais analisadas, com dados das pesquisas que as apresentaram e a quantificação e localização das amostras testadas em cada uma delas.

Quadro 9 - Pesquisas abordando a variável individual gênero

Autor	Ano	Amostra	UF	Achados
Lopes et al.	2006	241	Não informado	Diferença estatisticamente significativa em pelo menos uma de três situações
Antonovz et al.	2010	712	PR	Diferenças estatisticamente significativas em 8 de 25 questões apresentadas
Moraes; Silva; Carvalho	2010	96	RJ	O gênero apresentou-se como um fator de influência nas decisões éticas em um dos quatro cenários propostos
Silva	2011	348	SP	O gênero é um fator determinante no comportamento ético em dois de cinco cenários
Clemente	2013	129	Não informado	O gênero não é um preditor estatisticamente significativo do julgamento ético dos indivíduos
Fajardo; Cardoso	2014	124	Não informado	Não foi encontrada relação estatisticamente significativa
Milan	2014	505	São Paulo	Não foi verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Lucena et al.	2015	215	Não informado	Resultados inconclusivos para a variável
Luczkiewicz	2015	232	AM, MT, SP e RS	Não foi encontrada diferença estatisticamente significativa
Costa	2016	91	PR	Não foi verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Feil	2016	122	RS	Não foi verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Ganassin	2016	439	DF	Não foi verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Mendonça; Gomes	2016	193	MG	Verificada relação significativa com a variável
Assis; Friol; Tavares	2017	96	19 UFs	Verificada influência significativa em três de treze situações propostas
Feil; Diehl; Schuck	2017	455	RS	Verificada diferença significativa para a variável

Fonte: Elaborado pela autora.

O gênero foi a variável mais estudada nas pesquisas componentes da unidade de análise, tendo sido apresentado em 15 estudos, cujas amostras somadas totalizam 3.998 respondentes. Em 46,7% dos estudos verificou-se influência da variável sobre as decisões éticas, outros 46,7% concluíram que não há

interveniência da variável e 6,6% dos estudos apresentou resultados inconclusivos. Tais resultados corroboram a pesquisa de O'Fallon e Butterfield (2005).

O Quadro 10 apresenta as pesquisas que abordaram a intervenção da variável idade na decisão ética dos respondentes.

Quadro 10 - Pesquisas abordando a variável individual idade

Autor	Ano	Amostra	UF	Achados
Moraes; Silva; Carvalho	2010	96	RJ	A idade apresenta relação significativa com a conduta ética em três dos quatro cenários propostos
Silva	2011	348	SP	Apenas um dos cinco cenários apresentou alguma influência da idade na decisão ética, o que sugeriu à autora não haver grande diferença no julgamento ético entre os mais jovens e os mais velhos
Clemente	2013	129	Não informado	A idade não é um preditor estatisticamente significativo do julgamento ético dos indivíduos
Fajardo; Cardoso	2014	124	Não informado	Não foi encontrada relação estatisticamente significativa
Milan	2014	505	SP	Não foi verificada significância estatística para a variável
Lucena et al.	2015	215	Não informado	Resultados inconclusivos para a variável
Luczkiewicz	2015	232	AM, MT, SP e RS	Não foi encontrada relação estatisticamente significativa
Costa	2016	91	PR	Não foi verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Feil	2016	122	RS	Não foi verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Ganassin	2016	439	DF	Encontrada relação estatisticamente significativa para a variável
Mendonça; Gomes	2016	193	MG	Não foi identificada relação significativa com a variável
Weiler	2016	61	RS	Verificada diferença significativa para a variável
Feil; Diehl; Schuck	2017	455	RS	Verificada diferença significativa para a variável

Fonte: Elaborado pela autora.

A variável idade foi pesquisada em 13 estudos, os quais totalizam 3.010 indivíduos. Apenas 30,8% deles concluíram haver relação significativa da variável com as decisões éticas. 7,7% apresentou resultados inconclusivos e 61,5% concluíram que não há intervenção desta variável na tomada de decisões éticas dos respondentes. Estes resultados, portanto, demonstram aderência aos do estudo de Kish-Gephart, Harrison e Trevino (2010) e aos de O'Fallon e Butterfield (2005).

O Quadro 11 apresenta os estudos que abordaram a influência da maturidade acadêmica nas decisões éticas.

Quadro 11 - Pesquisas abordando a variável individual maturidade acadêmica

Autor	Ano	Amostra	UF	Achados
Lopes et al.	2006	241	Não informado	Diferença estatisticamente significativa em uma de três situações propostas
Silva; Figueiredo	2007	50	CE	Concluiu que a percepção dos estudantes sobre ética profissional se desenvolve à medida que avançam no curso
Brancher; Neu; Boff	2010	304	SC	Concluiu que a maturidade acadêmica influencia a conduta ética dos respondentes
Medeiros; Vieira	2010	44	RN	Não foi constatada diferença entre os alunos mais avançados em relação aos iniciantes
Gomes	2012	138	Não informado	Encontrada significância estatística para a variável
Milan	2014	505	SP	Encontrada relação inversa entre a maturidade acadêmica e a decisão ética (estudantes de pós-graduação X estudantes de graduação)
Luczkiewicz	2015	232	AM, MT, SP e RS	Resultados estatisticamente significativos para a variável
Costa	2016	91	PR	Não foi verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Feil	2016	122	RS	Não foi verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Mendonça; Gomes	2016	193	MG	Verificada relação significativa com a variável
Feil; Diehl; Schuck	2017	455	RS	Verificada diferença significativa para a variável

Fonte: Elaborado pela autora.

A maturidade acadêmica foi pesquisada em 11 estudos que totalizaram 2.375 respondentes. Em 72,7% destes, foram obtidas conclusões sobre a existência de influência significativa desta variável nas decisões éticas, enquanto 27,3% concluíram que não ocorre influência. Estes resultados contrastam com os de O'Fallon e Butterfield (2005).

O Quadro 12 apresenta as pesquisas que verificaram a influência da experiência profissional nas decisões éticas dos respondentes.

Quadro 12 - Pesquisas abordando a variável individual experiência profissional

Autor	Ano	Amostra	UF	Achados
Moraes; Silva; Carvalho	2010	96	RJ	O tempo de trabalho apresentou relação significativa com a conduta ética em um dos quatro cenários; não foi encontrada relação significativa entre a área de atividade profissional e a conduta ética
Silva	2011	348	SP	Verificada relação entre a experiência e a conduta ética em dois de cinco cenários
Gomes	2012	138	Não informado	Encontrada significância estatística para a variável
Milan	2014	505	SP	Encontrada significância estatística para a variável
Luczkiewicz	2015	232	AM, MT, SP e RS	Não foi encontrada relação estatisticamente significativa
Costa	2016	91	PR	Não foi verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Feil	2016	122	RS	Não foi verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Ganassin	2016	439	DF	Não foi verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Feil; Diehl; Schuck	2017	455	RS	Verificada diferença significativa para a variável

Fonte: Elaborado pela autora.

A variável experiência profissional foi abordada em nove pesquisas, cujas amostras totalizam 2.426 respondentes. Deste total, 55,6% das pesquisas concluíram pela influência da variável na decisão ética; 44,4% concluíram que não há relação significativa. O equilíbrio entre as conclusões positivas e negativas sobre a interveniência da experiência profissional na tomada de decisões éticas demonstra aderência aos achados de O'Fallon e Butterfield (2005).

O Quadro 13 apresenta os estudos que abordaram a influência da religiosidade nas decisões éticas.

Nove pesquisas da unidade de análise abordaram a influência de professar ou não uma alguma religião sobre as decisões éticas, e suas amostras somadas totalizaram 2.336 respondentes. Deste total, 55,6% das pesquisas concluíram que a religiosidade dos respondentes não interfere nas suas decisões éticas, enquanto 44,4% delas concluíram que há relação da variável com a tomada de decisão ética dos indivíduos. Os achados deste estudo demonstram, portanto, aderência aos de Loe et al. (2000).

Quadro 13 - Pesquisas abordando a variável individual religiosidade

Autor	Ano	Amostra	UF	Achados
Barreto et al.	2011	200	PE	Não foi encontrada relação significativa entre a variável e a decisão ética
Clemente	2013	129	Não informado	A religiosidade não é um preditor estatisticamente significativo do julgamento ético dos indivíduos
Milan	2014	505	SP	Não foi verificada significância estatística para a variável
Luczkiewicz	2015	232	AM, MT, SP e RS	Não foi encontrada relação estatisticamente significativa da variável com a decisão ética
Feil	2016	122	RS	Verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Ganassin	2016	439	DF	Não foi encontrada relação estatisticamente significativa
Mendonça; Gomes	2016	193	MG	Verificada relação significativa com a variável
Weiler	2016	61	RS	Verificada diferença significativa para a variável
Feil; Diehl; Schuck	2017	455	RS	Verificada diferença significativa para a variável

Fonte: Elaborado pela autora.

O Quadro 14 apresenta as pesquisas que abordaram a interveniência da variável educação ética nas decisões éticas dos respondentes.

Quadro 14 - Pesquisas abordando a variável individual educação ética

Autor	Ano	Amostra	UF	Achados
Trentin; Domingues; Castro	2008	121	SC	Verificada influência da educação ética no comportamento ético
Brancher; Neu; Boff	2010	304	SC	Constatou que há diferença entre o julgamento ético antes e depois de cursar a disciplina de Ética Profissional
Silva	2011	348	SP	Verificada influência da variável na conduta ética em dois de cinco cenários
Feil; Diehl; Schuck	2017	455	RS	Verificada diferença significativa para a variável
Rosa; Feil	2017	455*	RS	Verificada relação significativa da variável com a conduta ética

Fonte: Elaborado pela autora.

O Quadro 14 revela que são cinco os estudos integrantes da unidade de análise que abordaram a influência da educação ética na tomada de decisões éticas dos respondentes. As amostras destes estudos totalizam 1.228 respondentes. Considerando que os estudos de Feil, Diehl e Schuck (2017) e de Rosa e Feil (2017) foram aplicados à mesma amostra, conforme descrito na caracterização da unidade

de análise, os respondentes não foram somados. Todos os estudos que analisaram a interveniência desta variável concluíram que há relação entre a educação ética e a tomada de decisões éticas pelos respondentes. Esta conclusão demonstra aderência aos achados de Abdolmohammadi et al. (2009).

O Quadro 15 apresenta as pesquisas que abordaram a influência da variável região na tomada de decisões éticas dos respondentes.

Quadro 15 - Pesquisas abordando a variável individual região

Autor	Ano	Amostra	UF	Achados
Luczkiewicz	2015	232	AM, MT, SP e RS	Encontrada relação estatisticamente significativa
Assis; Friol; Tavares	2017	96	19 UFs	Não foi identificada relação significante com a variável

Fonte: Elaborado pela autora.

Dois dos estudos que compõem a unidade de análise verificaram a interveniência da região dos respondentes nas suas decisões éticas. Suas amostras totalizam 328 indivíduos e seus resultados contrastam entre si: um deles constatou relação estatisticamente significativa da variável com as decisões éticas e o outro não obteve a mesma conclusão.

O Quadro 16 apresenta as pesquisas que analisaram a relação da variável estado civil com as decisões éticas dos respondentes.

Quadro 16 - Pesquisas abordando a variável individual estado civil

Autor	Ano	Amostra	UF	Achados
Fajardo; Cardoso	2014	124	Não informado	Não foi encontrada relação estatisticamente significativa
Mendonça; Gomes	2016	193	MG	Não foi identificada relação significante com a variável

Fonte: Elaborado pela autora.

Dois estudos observaram a relação da variável estado civil com a tomada de decisões éticas dos respondentes; suas amostras totalizam 317 indivíduos e ambos concluíram que a variável não interfere nas decisões éticas.

Deve-se ressaltar que outras variáveis foram analisadas neste estudo. Embora não seja possível comparar resultados para essas variáveis, visto que não se repetiram em mais de uma das pesquisas, optou-se por relatar os resultados obtidos. O Quadro 17 apresenta as variáveis que não se repetiram nos estudos da unidade de análise e os resultados encontrados.

Quadro 17 – Outras variáveis individuais abordadas na unidade de análise

Autor	Ano	Variável	Achado
Clemente	2013	Idealismo e relativismo	Não se mostraram preditores estatisticamente significativos do julgamento ético
Fajardo; Cardoso	2014	Local de comprometimento, Identificação profissional e Motivação pública	Não constatou relação estatisticamente significativa das variáveis com a decisão ética
Milan	2014	Emoções	Emoções positivas inibem e negativas promovem a decisão pelos comportamentos antiéticos
		Maquiavelismo	O componente “amoralidade” promove e o componente “desejo de controle” inibe os comportamentos antiéticos
Lucena et al.	2015	Nacionalidade	Diferenças significativas relacionadas à variável
Luczkiewicz	2015	Valores culturais	Não verificou diferenças estatisticamente significativas
Mendonça; Gomes	2016	Renda	Não verificou diferenças significativas para a variável
Feil; Diehl; Schuck	2017	Etnia	Diferenças estatisticamente significativas para a variável

Fonte: Elaborado pela autora.

O Código de Ética Profissional é a variável mais investigada entre os fatores situacionais, embora ainda seja abordado com menor frequência em relação aos fatores individuais. O Quadro 18 apresenta as pesquisas que investigaram a influência desta variável na tomada de decisões éticas dos respondentes.

O Quadro 18 revela que das oito pesquisas que investigaram esta variável, as quais totalizaram 3.598 respondentes, 87,5% concluíram que o conhecimento do CEPC e o seu reconhecimento como guia de conduta tem influência na tomada de decisões éticas dos respondentes. Em 12,5% das pesquisas verificou-se não ocorrer influência significativa do CEPC nas decisões éticas dos respondentes. Estes

resultados são aderentes aos estudos de Loe et al. (2000), O'Fallon e Butterfield (2005) e Onyebuchi (2011).

Quadro 18 - Pesquisas abordando a variável situacional CEPC

Autor	Ano	Amostra	UF	Achados
Alves et al.	2007	2262	RJ, SP, MG, RS e outros não informados	Verificada relação significativa da variável com a conduta ética
Alves	2010	17	MS	Constatada relação entre o conhecimento do Código e seu reconhecimento como guia de conduta e o comportamento ético profissional
Gomes	2012	138	Não informado	Verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Kelin	2014	142	RS	Verificado o reconhecimento do CEPC como guia de conduta e a disposição para a conduta ética
Feil	2016	122	RS	Verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Ganassin	2016	439	DF	Não foi verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Rosa; Feil	2017	455	RS	Verificada relação estatisticamente significativa para a variável
Souza et al.	2017	23	PA	Concluiu que o CEPC contribui significativamente para a tomada de decisão ética

Fonte: Elaborado pela autora.

Outras três variáveis situacionais foram analisadas nos estudos componentes da unidade de análise. Os achados relacionados a estas variáveis serão detalhados para conhecimento no Quadro 19, visto que não se repetiram em outros estudos.

Quadro 19 – Outras variáveis situacionais abordadas na unidade de análise

Autor	Ano	Variável	Achado
Lopes et al.	2006	Ambiente institucional	Diferença significativa para a variável em uma entre três situações propostas
Clemente	2013	Valores éticos corporativos	Não verificou relação significativa para a variável
Fajardo; Cardoso	2014	Custos e benefícios	Resultados estatisticamente significativos para a variável

Fonte: Elaborado pela autora.

As variáveis relacionadas à questão ética remetem ao modelo de Jones e também foram investigadas, ainda que em menor frequência, nos estudos

integrantes da unidade de análise. O Quadro 20 apresenta os estudos que abordaram a variável intensidade moral.

Quadro 20 - Pesquisas abordando a variável intensidade moral da questão ética

Autor	Ano	Amostra	UF	Achados
Clemente	2013	129	Não informado	Os elementos "magnitude das consequências" e "consenso social", conjuntamente, mostraram-se preditores fortemente relacionados com o julgamento ético
Santos et al.	2014	220	MG	A decisão ética dos indivíduos reflete a sua percepção sobre o consenso social atribuído ao comportamento

Fonte: Elaborado pela autora.

Os dois estudos que pesquisaram a interveniência das variáveis relacionadas à questão ética, cujas amostras totalizaram 349 respondentes, concluíram que estas variáveis exercem influência na tomada de decisões éticas. Os achados do presente estudo sobre a influência dos elementos da intensidade moral na decisão ética estão em concordância com os de Barnett (2006), O'Fallon e Butterfield (2005), Sweeney e Costelo (2011) e Yang e Wu (2009).

Outros fatores abordados pelos estudos integrantes da unidade de análise, embora não estejam explicitados no modelo proposto por Jones (1991), também foram classificados, para os fins desta análise, como intrínsecos à questão ética. Isto se deve ao fato de tais variáveis serem especificamente ligadas a cada questão ética propriamente dita, e não a aspectos individuais dos sujeitos ou do ambiente. Tais fatores, bem como os achados a eles relacionados, estão descritos no Quadro 21.

Quadro 21 – Outras variáveis relativas à questão ética abordadas na unidade de análise

Autor	Ano	Variável	Achado
Lucena et al.	2015	Gravidade da questão, Responsabilidade de informar e Custos pessoais ao denunciar	Relação positiva da gravidade do ato e da responsabilidade de informar e relação inversa do custo pessoal em denunciar
Ganassin	2016	Tamanho da recompensa e Tamanho da trapaça	Relação estatisticamente significativa para as variáveis

Fonte: Elaborado pela autora.

A revisão sistemática apontou que os estudos em análise dedicaram-se, predominantemente, às variáveis individuais, com destaque para o gênero, a idade, a maturidade acadêmica, a experiência profissional, a religiosidade e a educação ética, no entanto não há consenso nos resultados para essas variáveis. No que se refere às variáveis situacionais, destaca-se a frequência da abordagem do CEPC, com resultados consistentes sugerindo a relação desta variável com as decisões éticas. Quanto as variáveis relacionadas à questão ética, poucos estudos se dedicaram à sua investigação, no entanto há consistência dos achados relacionados aos componentes da intensidade moral conforme explicitados na teoria de Jones (1991).

Após a revisão sistemática, os estudos que apresentam dados de análise estatística foram submetidos à meta-análise, cujos procedimentos e resultados estão descritos a seguir.

5.2 Meta-análise

Nesta etapa, verificou-se quais dos 28 estudos da unidade de análise apresentaram dados de análise estatística e quais variáveis foram investigadas nesses estudos. O Apêndice B demonstra que 20 dos estudos aplicaram testes estatísticos para verificar a significância dos resultados encontrados; detalha, ainda, quais foram as variáveis abordadas e os resultados encontrados.

Para este teste, foram selecionadas as variáveis investigadas com maior frequência nos estudos componentes da unidade de análise e, portanto, passíveis de comparação e compilação. Assim, variáveis abordadas em menos de cinco pesquisas com aplicação de testes estatísticos não foram consideradas. No caso de um estudo que obteve resultados inconclusivos para duas das variáveis investigadas (LUCENA et al., 2015 – variáveis gênero e idade), estes resultados também foram desconsiderados, mantendo-se as demais variáveis analisadas. Assim, as variáveis definidas para serem testadas foram o gênero, a idade, a religião, a experiência profissional, a maturidade acadêmica e o conhecimento referente ao CEPC.

De acordo com os critérios explicitados, foram inseridos no *software* IBM SPSS Statistics 21 os parâmetros apresentados no Quadro 22, em que cada uma das linhas representa um estudo e cada coluna representa uma variável. A última linha não foi inserida no *software*, servindo unicamente para informar o tamanho das amostras testadas para cada variável.

Deve-se ressaltar que o número de estudos submetidos ao teste é reduzido. Optou-se pela realização do teste, embora mantendo em consideração que um número mais expressivo de estudos aumentaria o poder preditivo do resultado.

Quadro 22 - Parâmetros inseridos no *software* IBM SPSS Statistics 21

	Gênero	Idade	Religião	Exp prof	Mat acad	CEPC
	S	S	S	S	S	S
	S	S	N	S	S	S
	S	N	N	S	N	N
	S	N	N	N	S	S
	N	N	S	S	N	S
	S	N	N	N	S	
	N	N	S	N	S	
	N	N	S	S	S	
	N	S	N	N		
	N	N				
	N	S				
	S	N				
	N					
	S					
Amostra	3998	2795	2336	2426	1977	3416

Fonte: Elaborado pela autora.

Legenda:

S= Sim (relação estatisticamente significativa para a variável)

N= Não (não há relação estatisticamente significativa para a variável)

Sobre os dados inseridos no *software*, foi executado o teste não-paramétrico Qui-Quadrado, com o objetivo de verificar a significância estatística dos resultados dos estudos combinados para cada uma das variáveis. A Figura 8 representa a

sumarização relativa ao teste das hipóteses ligadas às variáveis selecionadas para o teste.

Figura 8 - Sumarização de hipóteses no *software* IBM SPSS Statistics 21

Sumarização de Teste de Hipótese				
	Hipótese nula	Teste	Sig.	Decisão
1	As categorias de Gênero ocorrem com probabilidades iguais.	Teste Qui-Quadrado de Uma Amostra	,091	Reter a hipótese nula.
2	As categorias de Idade ocorrem com probabilidades iguais.	Teste Qui-Quadrado de Uma Amostra	,053	Reter a hipótese nula.
3	As categorias de Religião ocorrem com probabilidades iguais.	Teste Qui-Quadrado de Uma Amostra	,819	Reter a hipótese nula.
4	As categorias de Exp prof ocorrem com probabilidades iguais.	Teste Qui-Quadrado de Uma Amostra	,819	Reter a hipótese nula.
5	As categorias de Mat acad ocorrem com probabilidades iguais.	Teste Qui-Quadrado de Uma Amostra	,247	Reter a hipótese nula.
6	As categorias de CEPC ocorrem com probabilidades iguais.	Teste Qui-Quadrado de Uma Amostra	,015	Rejeitar a hipótese nula.

São exibidas significâncias assintóticas. O nível de significância é ,05.

Fonte: Relatório gerado pelo software IBM SPSS Statistics 21.

O teste indicou que, dentre as variáveis submetidas, a única cujo valor ficou abaixo de 0,05 e, portanto, tem relação estatisticamente significativa com a tomada de decisão ética, é o conhecimento a respeito do CEPC. Para as demais variáveis, mantém-se a hipótese nula, ou seja, as mesmas não estão significativamente relacionadas às diferenças na tomada de decisão dos indivíduos.

5.3 Discussão dos resultados

A revisão sistemática identificou 28 estudos conduzidos no Brasil sobre o tema, abrangendo 7.580 respondentes de 22 Estados das cinco regiões geográficas do país, ao longo do período entre os anos de 2006 e 2017. Tal abrangência demonstra que o interesse pelo tema da tomada de decisão ética dos profissionais e estudantes de Ciências Contábeis é crescente entre pesquisadores e instituições de todo o país. A elevada titulação acadêmica da maioria dos autores e a publicação dos estudos em periódicos dos estratos superiores da classificação Qualis, além de evidenciar o interesse pelo tema, aumentam a credibilidade relativa à qualidade científica dos estudos.

Quanto à frequência de abordagem das variáveis, este estudo verificou que as pesquisas nacionais dedicam-se, predominantemente, às variáveis individuais, em comparação às variáveis situacionais e às relativas à questão ética. Isto pode se dever, entre outras razões, ao fato de que estas são mais diretamente verificáveis e mensuráveis em um *survey* do que as que envolvem alguns dos fatores situacionais ou as ligadas à questão ética.

As variáveis individuais investigadas com maior frequência nos estudos em análise foram o gênero (53,6%), a idade (46,4%), a maturidade acadêmica (39,3%), a experiência profissional (32,1%) e a religiosidade (32,1%). Estudos correlatos também apresentam o gênero como a variável mais frequente (LOE et al., 2000; O'FALLON; BUTTERFIELD, 2005).

A seguir, as variáveis que se destacaram na revisão e na meta-análise pela frequência de abordagem e pelos resultados obtidos são discutidas individualmente. Para tanto, inicia-se pelos comentários relativos às variáveis individuais, seguindo-se as situacionais e posteriormente as relativas à questão ética.

Gênero: a influência do gênero na tomada de decisões éticas não ficou comprovada através do conjunto dos estudos em análise. A revisão sistemática demonstrou equilíbrio entre os estudos que encontraram relação entre a variável e a decisão ética e os que concluíram que esta relação não ocorre. O teste Qui-Quadrado reforçou este resultado, ao indicar a retenção da hipótese nula para a

variável. Estes achados refletem as conclusões de Loe et al. (2000) e O'Fallon e Butterfield (2005).

Alguns estudos da unidade de análise apontaram que ocorrem diferenças entre os gêneros em alguns cenários e não em outros, o que pode indicar que outros fatores, intrínsecos às situações propostas, determinem essas diferenças. A distinção implicada por Gilligan entre uma ética do cuidado e responsabilidade em oposição a uma ética baseada no sentido de justiça também pode ser cogitada para justificar tal fato. Os resultados obtidos para o gênero parecem reforçar a afirmação de Kish-Gephart, Harrison e Trevino (2010), de que a relação entre a variável e a tomada de decisão ética ainda não está esclarecida.

Idade: A maioria dos estudos da unidade de análise concluiu não haver relação da idade com a tomada de decisões éticas. O teste Qui-Quadrado confirmou este achado por meio da não-rejeição da hipótese nula. Esta conclusão está em concordância com a revisão de O'Fallon e Butterfield (2005).

Novamente deve-se observar que outros aspectos ligados à idade, embora não tão facilmente mensuráveis, podem ser considerados como determinantes em uma decisão ética. O desenvolvimento cognitivo moral ocorrido ao longo dos anos de vida (Rest) e a experiência adquirida nas decisões anteriores do indivíduo, a qual se agrega ao seu conjunto de referências (Hunt e Vitell, 2006), são construções individuais que decorrem do tempo e poderiam explicar variações.

Maturidade acadêmica: embora a maioria dos estudos em análise aponte correlação da variável com a tomada de decisão ética, o teste Qui-Quadrado indicou a não-rejeição da hipótese nula. É interessante notar que um dos estudos apontou relação inversa entre esta variável e o julgamento ético, o que enseja o questionamento sobre a ideia de que o aumento dos anos de estudo, necessariamente, levaria a decisões mais éticas. Esse questionamento é reforçado pelas recentes notícias envolvendo fraudes e corrupção, as quais envolvem indivíduos com muitos anos de instrução. Assim, a maturidade acadêmica pode servir, por um lado, como a oportunidade de compreender a própria responsabilidade pelas consequências das atitudes éticas ou antiéticas, ou, por

outro, como a possibilidade de obter o conhecimento necessário para identificar e obter possíveis vantagens indevidas.

Experiência profissional: foi verificado equilíbrio entre as conclusões positivas e negativas para esta variável. Um dos estudos apontou que a correlação está presente em alguns cenários propostos, porém não em todas as situações. O teste Qui-Quadrado não rejeitou a hipótese nula. As revisões estrangeiras sobre as variáveis relacionadas à educação e à experiência de trabalho reforçam as percepções deste estudo.

Deve-se ressaltar que a experiência profissional é necessariamente permeada pelas interações com os fatores situacionais relacionados ao ambiente de trabalho, os quais foram apresentados nos modelos de Hunt e Vitell (2006) e Trevino (1986). Conforme dito anteriormente, os fatores situacionais foram abordados diretamente com pouca frequência nos estudos em análise, porém sua influência se faz sentir nas pressões e reforços a que o indivíduo recebe ao longo da sua experiência de trabalho. Assim, tais interações, às quais o indivíduo se expõe ao longo de seus anos de experiência profissional, podem definir se essa experiência o levará a tomar decisões mais éticas ou menos éticas.

Religião: a revisão sistemática encontrou equilíbrio entre os resultados que afirmam e os que negam a influência desta variável. Igualmente, o teste Qui-Quadrado indicou a validade da hipótese nula, ou seja, a de que não ocorre relação estatisticamente significativa entre professar uma religião e tomar decisões mais ou menos éticas.

É interessante ressaltar que um dos estudos da unidade de análise dedicou-se exclusivamente à religião, o que pode ser explicado por ser o Brasil um país de fortes tradições religiosas. No entanto, os autores concluíram que os respondentes, ainda que professem religiões, não necessariamente estabelecem relações entre os valores religiosos que seguem em suas vidas pessoais e as suas decisões na prática da profissão contábil.

Educação ética: os cinco estudos que abordaram a variável indicaram relação positiva da mesma com a tomada de decisões éticas dos estudantes e profissionais. Embora apenas três destes estudos tenham apresentado testes estatísticos e,

portanto, a variável não tenha sido selecionada para a meta-análise, destaca-se o consenso dos resultados positivos. Este consenso reforça a utilidade da educação ética na formação dos futuros profissionais contábeis.

CEPC: No que tange aos fatores situacionais, o Código de Ética foi a variável mais investigada desta categoria. A maioria dos estudos em análise concluiu que o conhecimento sobre o CEPC e a compreensão da sua relevância são fatores que levam à tomada de decisões mais éticas pelos indivíduos. Esta conclusão foi confirmada pelo teste Qui-Quadrado, o qual indicou a rejeição da hipótese nula relativamente a essa variável. Estes resultados aderem aos dos estudos de Loe et al (2000) e de O'Fallon e Butterfield (2005).

Assim, verifica-se que a investigação sobre a relação desse fator com a tomada de decisão ética tem consistentemente apresentado resultados positivos ao longo do tempo e em diversos países. Tal consistência de resultados demonstra a utilidade e a necessidade da abordagem do Código no ensino da profissão, de modo a permitir aos estudantes o conhecimento aprofundado desse instrumento, o qual pode vir a subsidiar muitas de suas futuras decisões profissionais.

Intensidade moral: as variáveis relacionadas à questão ética, com destaque para os componentes da intensidade moral conforme preconizados por Jones (1991), embora tenham sido abordadas em apenas duas pesquisas, sugerem consistência de resultados positivos. Os componentes “magnitude das consequências” e “consenso social”, em especial, foram mencionados nos estudos que se dedicaram a esta categoria de variáveis por terem produzido resultados significativos, indicando aderência aos estudos de Barnett (2006) e de Sweeney e Costelo (2011).

O crescente interesse e a consistência dos achados recentes para a variável intensidade moral em pesquisas fora do Brasil levam a considerar a possibilidade de expansão das pesquisas que testem essa variável e seus componentes no Brasil.

6 CONCLUSÃO

Os recentes casos de fraudes e escândalos corporativos envolvendo profissionais da contabilidade promoveram o aumento do interesse do público sobre o papel desses profissionais nas condutas ilícitas. O campo de estudos da ética profissional tem se dedicado à investigação dos fatores que levam os profissionais de diversas áreas, inclusive a contábil, a agir mais ou menos eticamente. No entanto, os resultados dos estudos não demonstram consenso sobre quais variáveis determinam a decisão e a conduta ética dos profissionais.

Nesse contexto, o objetivo geral deste estudo foi analisar os fatores que influenciam na tomada de decisões éticas dos profissionais e estudantes de contabilidade brasileiros. Para tanto, foram identificados, por meio da revisão sistemática, 28 estudos conduzidos no Brasil e dedicados à investigação das variáveis intervenientes na decisão ética, totalizando 7.580 respondentes, entre profissionais e estudantes de Ciências Contábeis de 22 Estados das cinco regiões do país, entre 2006 e 2017. Os resultados obtidos para as variáveis testadas nesses estudos foram comparados e analisados conjuntamente por meio de teste estatístico.

A revisão sistemática demonstrou que há predomínio de pesquisas sobre as variáveis individuais. Dentre estas, o gênero, a idade, a religiosidade e fatores relacionados à experiência acadêmica e de trabalho se destacam como os mais frequentes. Entretanto, não foi verificado consenso dos resultados sobre a influência ou não destas variáveis, à exceção da educação ética, cuja influência foi verificada em todos os estudos que a abordaram. Dentre os fatores situacionais, a maior frequência de abordagem entre os estudos revisados foi do Código de Ética Profissional, com resultados consistentes indicando a relação da variável com a

decisão ética. A variável intensidade moral da questão ética, embora ainda seja emergente como um fator de interesse nas pesquisas, tem indicado relação positiva com a decisão ética.

A meta-análise foi conduzida com o objetivo de analisar se os resultados dos estudos, em seu conjunto, apontam influência estatisticamente significativa das variáveis na decisão ética. Entre as variáveis individuais e situacionais submetidas ao teste, foi indicada a rejeição da hipótese nula, isto é, foi apontada relação estatisticamente significativa apenas para o Código de Ética Profissional.

O problema de pesquisa que o presente estudo se propôs a responder foi: Quais variáveis intervenientes afetam a tomada de decisão ética dos estudantes e profissionais contábeis brasileiros? As análises conduzidas no presente estudo indicam que a educação ética, bem como o Código de Ética, são, entre as variáveis investigadas no Brasil até o momento, as que têm produzido os resultados mais consistentes. Estes achados demonstram a importância da educação ética e do estudo aprofundado do CEPC na formação dos futuros profissionais contábeis. O papel de outras variáveis, como o gênero, a idade, a religiosidade e a experiência profissional, parece ainda necessitar de maior esclarecimento. Os componentes da intensidade moral da questão ética, embora sejam fatores de investigação ainda incipiente, também parecem merecer maior investigação.

Considerando que o interesse sobre as variáveis intervenientes na decisão ética ainda está se ampliando no país, conforme demonstra a evolução do número de pesquisas ao longo dos anos, podem ser apontadas novas perspectivas para essa investigação. Além do aprofundamento da investigação sobre a intensidade moral, recomenda-se a expansão da pesquisa sobre a influência de fatores situacionais além do Código de Ética e de fatores individuais menos investigados até o momento.

Em razão dos resultados positivos encontrados neste estudo para a influência do Código de Ética Profissional do Contador, recomenda-se a comparação com outras profissões, a fim de verificar se os códigos de ética influenciam na mesma medida a conduta ética dos profissionais de outras áreas.

Recomenda-se ainda, à medida que mais estudos sejam realizados, analisar separadamente as variáveis dependentes afetadas (intenção e comportamento moral), à semelhança do estudo de Kish-Gephart, Harrison e Trevino (2010), e a comparação entre profissionais contábeis e os de outras áreas de atividade. Reforça-se também a utilidade da realização de análise estatística sobre os achados, como forma de validação dos resultados e de padronização dos estudos.

REFERÊNCIAS

ABDOLMOHAMMADI, Mohammad J.; FEDOROWICZ, Jane; DAVIS, Ophera. Accountants' cognitive styles and ethical reasoning: a comparison across 15 years. **Journal of Accounting Education**, v. 27, p. 185-196, 2009.

ALLEN, Karen. What is an ethical dilemma? Teaching social workers how to recognize a true dilemma. **The New Social Worker**, v. 19, n. 2, p 4-6, 2012.

ALVES, Francisco J. S. **A adesão do contabilista ao código de ética da sua profissão**: um estudo empírico sobre percepções. 2005. 265 f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo.

_____ et al. Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 18, n. Edição especial, p. 58-68, 2007.

ALVES, Larissa L. **O código de ética e os profissionais da contabilidade: estudo de caso na cidade de Dourados/MS**. 2010. 36 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Universidade Federal da Grande Dourados.

ANJOS, Luiz C. M. et al. Código de ética e o comportamento ético na vida pessoal: um estudo junto a pessoas envolvidas com a contabilidade. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 5, n. 2, p. 4-19, 2011.

ANTONOVZ, Tatiane. **Atitudes éticas dos contadores**: evidências recentes de uma pesquisa com alunos e profissionais. 2010. 126 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná.

_____ et al. Atitudes éticas dos contadores: evidências recentes de uma pesquisa com alunos e profissionais contábeis sob perspectiva de gênero. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 87-105, 2010.

ANZEH, Belal A.; ABED, Suzan. The extent of accounting ethics education for bachelor students in Jordanian universities. **Journal of Management Research**, v. 7, n.2, p.121-143, 2015.

ARANHA, Maria L. A.; MARTINS, Maria. H. P. **Filosofando**: introdução à filosofia. 3. ed. rev. São Paulo: Moderna, 2003.

ASSIS, Pedro P. S.; FRIOL, Mariam V.; TAVARES, Márcia F. N. *Earnings Management*: Julgamento Ético dos profissionais contábeis do Brasil. In: 13º Encontro Nordestino de Contabilidade. Natal, 2 a 4 ago. de 2017.

AZEVEDO, Renato F. L.; CORNACCHIONE Jr, Edgard. B. Ética profissional contábil: uma análise visual da percepção pública. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 6, n. 1, p. 19-37, 2012.

BARNETT, Tim. Dimensions of moral intensity and ethical decision making: an empirical study. **Journal of Applied Psychology**, v. 31, p. 1038-1057, 2001.

BARRETO, Ismael G. et al. Um estudo avaliativo das decisões dos contabilistas no estado de Pernambuco sob a perspectiva dos modelos éticos contemporâneos: uma abordagem quanto a religião. **ReCont: Registro Contábil**, v. 2, n. 1, p. 55-76, 2011.

BBCBrasil. ENRON: perguntas e respostas. **BBC Brasil.com**, São Paulo, 30 jan. 2002. Disponível em: <www.bbc.com/portuguese/economia/020128_esp_eronqa.shtml#top>. Acesso em 19 out. 2017.

BBCBrasil. ÓRGÃO regulador processa KPMG por fraude nos EUA. **BBC Brasil.com**, São Paulo, 30 jan. 2003. Disponível em: <www.bbc.com/portuguese/economia/030130_kpmgdb.shtml>. Acesso em 19 out. 2017.

BERLATTO, Odir et al. As contribuições da ética ao profissional da contabilidade. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 2, n. 1, p. 191-198, 2015.

BEUREN, Ilse M.; COLAUTO, Romualdo D. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse M. (Org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 76-97.

BEUREN, Ilse M.; RAUPP, Fabiano M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse M. (Org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 76-97.

BOWEN, Shannon. Organizational factors encouraging ethical decision making: an exploration into the case of an exemplar. **Journal of Business Ethics**, v. 52, p. 311-324, 2004.

BRANCHER, Cristiane; NEU, Márcia A.; BOFF, Marínes L. Ética profissional: entendimento dos acadêmicos de ciências contábeis da Unoesc. **Unoesc & Ciência – ACSA**, v. 1, n. 1, p. 31-38, 2010.

BREI, Vinícius A.; VIEIRA, Valter A.; MATOS, Celso A. Meta-análise em marketing. **Revista Brasileira de Marketing**, v. 13, n. 2, p. 84-97, 2014.

BIAGGIO, Ângela M. B. **Psicologia do desenvolvimento**. 9. ed. Petrópolis: Vozes, 1988.

_____. Universalismo versus relativismo no julgamento moral. **Psicologia: Reflexão e Crítica**, v. 12, n. 1, 1999.

BISCARO, Talita F. **Postura ética dos estudantes de ciências contábeis e administração**. 2016. 73 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Universidade Federal de Goiás.

BISQUERRA, Rafael; SARRIERA, Jorge C.; MARTÍNEZ, Francesc. **Introdução à estatística: enfoque informático com o pacote estatístico SPSS**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.

BORGES, Erivan; MEDEIROS, Carlos. Comprometimento e ética profissional: um estudo de suas relações junto aos contabilistas. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 44, p. 60-71, 2007.

CARD, Noel A. **Applied meta-analysis for social science research**. New York: The Guilford Press, 2012.

CHEMIN, Beatriz F. **Manual da Univates para trabalhos acadêmicos: planejamento, elaboração e apresentação**. 3. ed. Lajeado: Univates, 2015. E-book. Disponível em: <http://www.univates.br/editora-univates/media/publicacoes/110/pdf_110.pdf>. Acesso em: 17 set. 2017.

CLEMENTE, Luciano S. **Fatores determinantes do julgamento ético dos profissionais da contabilidade no Brasil**. 2013. 144f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Presbiteriana Mackenzie.

CONNELLY, Shane; HELTON-FAUTH, Whitney; MUMFORD, Michael D. A managerial in-basket study of the impact of trait emotions on ethical choice. **Journal of Business Ethics**, v. 51, n. 3, p. 245-267, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução CFC nº 803/96 – **Aprova o Código de Ética profissional do contador**. Disponível em: <<http://cfc.org.br>>. Acesso em: 05 out. 2017.

CORTINA, Adela; MARTÍNEZ Navarro, Emílio. **Ética**. 5. ed. São Paulo: Loyola, 2005.

COSTA, Ana P. P. **Casos de fraudes corporativas financeiras: antecedentes, recursos substantivos e simbólicos relacionados**. 2011. 176f. Tese (Doutorado) – Fundação Getúlio Vargas.

COSTA, Márcia. **Ética e moral no processo de tomada de decisão: o caso dos alunos de ciências contábeis**. 2016. 68 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná.

CULLINAN, C. et al. Organization-harm vs. organization-gain ethical issues: an exploratory examination of the effects of organizational commitment. **Journal of Business Ethics**, v. 80, n. 2, p. 225-235, 2008.

CURTIS, Mary. B. Are audit-related ethical decisions dependent upon mood? **Journal of Business Ethics**, v. 68, n. 2, p. 191-209, 2006.

ELY, Lara. Escândalos contábeis são alvo de investigação. **Jornal do Comércio**, Porto Alegre, 15 dez. 2010. Disponível em: <jcrs.uol.com.br/site/noticia.php?codn=49352>. Acesso em: 20 abr. 2018.

FAJARDO, Bernardo A. G.; CARDOSO, Ricardo L. A ocasião faz a denúncia?: uma abordagem multinível para os contabilistas brasileiros. **Brazilian Business Review**, v. 11, n. 5, p. 25-50, 2014.

FEIL, Alexandre A. Análise das variantes na tomada de decisão ética do profissional contábil. In: 20º. Congresso Brasileiro de Contabilidade. Fortaleza, 11 a 14 set. de 2016.

FEIL, Alexandre A.; DIEHL, Liciane; SCHUCK, Rogério J. Ética profissional e estudantes de contabilidade: análise das variáveis intervenientes. **Cadernos EBAPE.BR**, v. 15, n. 2, p. 256-273, 2017.

FERRELL, O. C.; FRAEDRICH, John; FERRELL, Linda. **Ética Empresarial: dilemas, tomada de decisões e casos**. 4. ed. Rio de Janeiro: Ernesto Reichmann, 2001.

FIELD, Andy. **Descobrimos a estatística usando o SPSS**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FIGUEIREDO, Dalson B. et al. O que é, para que serve e como se faz uma meta-análise? **Teoria & Pesquisa: Revista de Ciência Política**, v. 23, n. 2, p. 205-228, 2014.

FILGUEIRAS, Maria L. Escândalo da Petrobras põe os auditores na berlinda. **Exame**, São Paulo, 04 mai. 2015. Disponível em: <exame.abril.com.br/revista-exame/dava-para-pegar/>. Acesso em: 20 abr. 2018.

GANASSIN, Eduardo J. F. **Investigação de variáveis que influenciam a ética profissional contábil: uma aplicação das teorias dos estímulos internos e externos**. 2016. 74f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597012934/cfi/6/2!/4/2/4@0:0.101>>. Acesso em: 13.out. 2017.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUANILO, Mônica C. T. U.; TAKAHASHI, Renata F.; BERTOLOZZI, Maria R. Revisão sistemática: noções gerais. **Revista da Escola de Enfermagem da USP**, v.45, n. 5, p. 1260-1266, 2011.

GUILHEM, Dirce; FIGUEIREDO, Antônio M. Ética e moral. **INTERThesis**, v. 5, p. 29-46, 2008.

GOMES, Maristela S. **A difícil função de ser ético**: a importância do código de ética no exercício da profissão contábil. 2012. 58 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Universidade Estadual da Paraíba.

HORTA, Ana M. Terremoto global. **Época**, São Paulo, v. 215, 01 jul. 2002. Disponível em: <revistaepoca.globo.com/Epoca/0,6993,EPT344659-1663-1,00.html>. Acesso em: 19 out. 2017.

HUNT, Shelby D.; VITELL, Scott J. A general theory of marketing ethics. **Journal of Macromarketing**, v. 6, p. 5-16, 1986.

_____. The general theory of marketing ethics: a revision and three questions. **Journal of Macromarketing**, v. 26, n. 2, p. 1-11, 2006.

JONES, Thomas M. Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model. **The Academy of Management Review**, v. 16, n. 2, p. 366-395, 1991.

KELIN, Jaqueline M. **A percepção dos alunos de ciências contábeis da Universidade de Caxias do Sul – campus sede – sobre o código de ética profissional do contador**. 2014. 83 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Universidade de Caxias do Sul.

KISH-GEPHART, Jennifer J.; HARRISON, David A.; TREVINO, Linda K. Bad apples, bad cases, bad barrels: meta-analytic evidence about sources of unethical decisions at work. **Journal of Applied Psychology**, v. 95, n. 1, p. 1-31, 2010.

KOHLBERG, Lawrence. Stage and sequence: the cognitive-developmental approach to socialization. In: GOSLIN, D. (Ed.). **Handbook of socialization theory and research**. Chicago: Rand McNally, 1969. P. 347-480.

LAKATOS, Eva M., MARCONI, Marina A. **Metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017. E-book. Disponível em: <[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/9788597011845/cfi/6/2!/4/2/2@0:0](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/9788597011845/cfi/6/2!/4/2/2@0:0>)>. Acesso em: 13 out. 2017.

LIMA, Vanessa A. A. De Piaget a Gilligan: retrospectiva do desenvolvimento moral em psicologia; um caminho para o estudo das virtudes. **Psicologia Ciência e Profissão**, v. 24, n. 3, p. 12-23, 2004.

LOPES, Jorge E. G. et al. Uma análise avaliativa de atitudes de estudantes de ciências contábeis e dilemas éticos sob uma perspectiva de gênero, maturidade

acadêmica e ambiente institucional. **Ensaio: avaliação e políticas públicas em educação**, v. 14, n. 51, p. 209-222, 2006.

LOURENÇO, Orlando; CÉSAR, Margarida. Teste de definir valores morais de James Rest: pode ser usado na investigação moral portuguesa? **Análise Psicológica**, v. 2, n. 9, p. 185-192, 1991.

LOYENS, Kim; MAESSCHALCK, Jeroen. Toward a theoretical framework for ethical decision making of street-level bureaucracy: existing models reconsidered. **Administration & Society**, v. 42, n. 1, p. 1-35, 2010.

LUCENA, Edzana R. F. C. V. et al. Ética: a tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 24, p. 4-17, 2015.

LUCZKIEWICZ, Dulciane A. **Desenvolvimento moral e valores culturais dos estudantes de graduação em ciências contábeis no Brasil**. 2015. 103f. Dissertação (Mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP.

LUPION, Bruno. Por que as auditorias dificilmente detectam corrupção em uma empresa. **Nexo Jornal**, São Paulo, 27 jul. 2017. Disponível em: <<https://www.nexojornal.com.br/expresso/2016/07/27/Por-que-as-auditorias-dificilmente-detectam-corrup%C3%A7%C3%A3o-em-uma-empresa>>. Acesso em: 12 set. 2017.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEDEIROS, Ayrton W.; VIEIRA, Edzana R. F. C. Percepção comparativa no âmbito da ética entre os alunos do curso de ciências contábeis do 1º. e 4º. ano da FARN. **Interface**, v. 7, n. 1, p. 93-108, 2010.

MENDONÇA, Wesley S.; GOMES, Gilvania S. Análise das concepções dos estudantes do curso de ciências contábeis acerca da ética. **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade**, v. 4, N. 15, p. 45-60, 2016.

MILAN, Juliana C. **Comportamento oportunista nas escolhas contábeis**: a influência das emoções e do traço de personalidade. 2014. 133f. Dissertação (Mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP.
MORAES, Melissa C. C.; SILVA, Aline M. C.; CARVALHO, Frederico A. A. O comportamento dos futuros contabilistas perante diferentes dilemas éticos. **Pensar Contábil**, v. 12, n. 48, p. 22-30, 2010.

MYRY, Liisa. **Components of morality: a professional ethics perspective on moral motivation, moral sensitivity, moral reasoning and related constructs among university students.** 2003. 131 f. Dissertação – University of Helsinki.

MUÑOZ, Susana I. S.; TAKAYANAGUI, Angela M. M.; Santos, Cláudia B.; SANCHEZ-SWEATMAN, Otto. Revisão sistemática de literatura e metanálise: noções básicas sobre seu desenho, interpretação e aplicação na área da saúde. In: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE COMUNICAÇÃO EM ENFERMAGEM, 8. 2002, Ribeirão Preto. **Anais...** Disponível em: <www.proceedings.scielo.br/pdf/sibracen/n8v2/v2a074.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2018.

O'FALLON, Michael J.; BUTTERFIELD, Kenneth D. A review of the empirical ethical decision-making literature: 1996-2003. **Journal of Business Ethics**, v. 59, n.4, p. 375-413, 2005.

OLIVEIRA, Marleide C. **Julgamento moral na contabilidade:** estudo sobre o processo educacional de estudantes de graduação e pós-graduação stricto sensu. 2011. 105 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais.

OLIVEIRA, Ana C. et al. Percepção dos discentes e docentes acerca da honestidade acadêmica em um curso de ciências contábeis. **Revista Economia e Gestão**, v. 14. N. 34, p. 86-118, 2014.

OLIVEIRA NETO, José D.; CHACAROLLI Jr, Osvaldo. A visão da honestidade acadêmica de professores e alunos de um curso superior em contabilidade. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 10, n. 4, p. 324-339, 2013.

ONYEBUCHI, Vincent N. Ethics in accounting. **International Journal of Business and Social Science**, v. 2, n. 10, p. 275-276, 2011.

PAES, Taís Alexandre Antunes; COSTA, Francisco José da. **Proposta de uma escala de mensuração da intensidade moral de dilemas éticos da atividade gerencial de turismo.** Rio de Janeiro: Anpad, 2011. Disponível em: <www.anpad.org.br/admin/pdf/MKT2654.pdf>. Acesso em: 15 mai. 2018.

RAMACCIOTTI, Claudio. **A ética e a confiança nas organizações:** um estudo descritivo junto a profissionais da Grande São Paulo. 2007. 177 f. Tese (Doutorado) – Fundação Getúlio Vargas.

RICHARDSON, Roberto, J. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, Caroline L. **Metanálise:** um guia prático. 2010. 53 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

ROSA, Franciele da S.; Feil, Alexandre A. A percepção sobre ética dos estudantes em ciências contábeis. **Revista Científica On-line Tecnologia – Gestão – Humanismo**, v. 7, n. 2, p. 20-37, 2017.

SÁ, Antônio L. de. **Ética Profissional**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SAMPAIO, R. E.; MANCINI, M. C. Estudos de revisão sistemática: um guia para a síntese criteriosa da evidência científica. **Revista Brasileira de Fisioterapia**, v. 11, n. 1, p. 83-89, 2007.

SAMPIEIRI, HERNANDEZ, Roberto, COLLADO, Carlos F., BAPTISTA LUCIO, María P. **Metodologia de Pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SANTOS, Luis C. B. et al. Gerenciamento de resultados visto sob o aspecto ético. In: XVII SemeAd – Seminários em Administração. São Paulo, 29 a 31 out. de 2014.

SHINZAKI, Keiko; CORRÊA, Denise V.; FERREIRA, Clemilda R. Uma breve reflexão sobre a importância da ética na profissão contábil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 57-72, 2005.

SILVA, Antonia R. N.; FIGUEIREDO, Sandra M. A. Desenvolvimento da percepção sobre ética profissional entre estudantes de contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 165, p. 27-39, 2007.

SILVA, Zuleica Y. B. **Julgamento ético-ideológico dos estudantes de contabilidade de São Paulo**. 2011. 56 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Presbiteriana Mackenzie.

SORENSEN, Daniel P.; MILLER, Scott E.; CABE, Kevin L. Developing and measuring the impact of an accounting ethics course that is based on the moral philosophy of Adam Smith. **Journal of Business Ethics**, p. 1-17, 2015.

SOUZA, Adriana P. et al. O código de ética como instrumento para a tomada de decisão: um estudo sobre a percepção do contador acerca da ética profissional. **Revista de Administração e Contabilidade da Faculdade Estácio do Pará**, v. 4, n. 8, p. 28-52, 2017.

SOUZA, Marcelo C.; NOVA, Silvia C.; PEREIRA, Antonio G. “Pistas morais”, atuação profissional e consciência moral de estudantes de instituições públicas de ensino brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 13. 2013, São Paulo. **Anais...** Disponível em: <<http://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=2290870981050670690110291260301100990980730200380680110910800301110020310740730650270601180020340191040380220650110640910750260200390050230141231260700040720651051190190065042002003091113005099094092115001112004102109098028088103080107111088068072111090&EXT-pdf>>. Acesso em: 07 set. 2017.

SWEENEY, Breda; COSTELLO, Fiona. Moral intensity and ethical decision-making: an empirical examination of undergraduate accounting and business students. **Accounting Education**, v. 18, n. 1, p. 75-97, 2011.

TRENTIN, Grazielle N. S.; DOMINGUES, Maria J. C. S.; CASTRO, Diva R. M. S. Percepção dos alunos de ciências contábeis sobre ética profissional. In:

CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15. 2008, Curitiba. **Anais...** Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1302>>. Acesso em: 05 out. 2017.

TREVINO, Linda K. Ethical decision making in organizations: a person-situation interactionist model. **The Academy of Management Review**, v. 11, n. 3, p. 601-617, 1986.

VÁZQUEZ, Adolfo S. **Ética**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2014.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios e pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597007480?cfi/6/2!/4/2/2@0:0.00>>. Acesso em: 13 out. 2017.

VICTOR, Bart; CULLEN, John B. The organizational bases of ethical work climates. **Administrative Science Quarterly**, v. 33, n. 1, p. 101-125, 1988.

WEILER, Pâmela F. **Análise das variáveis intervenientes relacionadas à ética dos profissionais contábeis**. 2016. 63 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Centro Universitário Univates.

YANG, Hui-Ling; WU, Wei-Pang. The effect of moral intensity on ethical decision making in accounting. **Journal of Moral Education**, v. 38, n. 3, p. 335-351, 2009.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Amostras dos estudos por categoria e UF

Autor	Sul						Sudeste						Centro-Oeste						Nordeste										Norte				TOTAL AMOSTRA													
	PR		RS		SC		RJ		SP		MG		ES		MS		MT		DF		PE		RN		CE		AL		BA		MA			PB		SE		PA		RO		TO		AM		
	P	E	P	E	P	E	P	E	P	E	P	E	P	E	P	E	P	E	P	E	P	E	P	E	P	E	P	E	P	E	P	E		P	E	P	E	P	E	P	E	P	E			
Alves et al., 2007			88				1964		114		17																																			2183
Silva; Figueiredo, 2007																									50																				50	
Trentin; Domingues; Castro, 2008						121																																						121		
Alves, 2010														17																														17		
Antonovz et al., 2010	234	478																																											712	
Brancher; Neu; Boff, 2010						304																																						304		
Medeiros; Vieira, 2010																								44																				44		
Moraes; Silva; Carvalho, 2010								96																																				96		
Barreto et al., 2011																					200																							200		
Silva, 2011											348																																	348		
Kelin, 2014				142																																								142		
Milan, 2014											505																																	505		
Santos et al., 2014												220																																220		
Luczkiewicz, 2015					45					102								22																									63	232		
Costa, 2016			91																																									91		
Feil, 2016				122																																								122		
Ganassin, 2016																	439																											439		
Mendonça; Gomes, 2016												193																																193		
Weiler, 2016			61																																									61		
Assis; Friol; Tavares, 2017	2				3		7	10		4	2	1	1	4		13	4	2	15	3	2	9	2										2	1									87			
Feil; Diehl; Schuck, 2017					455																																						455			
Rosa, F; Feil, 2017					*																																							0		
Souza et al., 2017																																					23						23			
TOTAL POR CATEGORIA/UF	236	569	271	642	3	425	1971	96	124	955	241	193	2	0	18	0	1	22	4	439	213	0	4	44	2	50	15	0	3	0	2	0	9	0	2	0	23	0	2	0	1	0	0	63	6645	
TOTAL POR UF	805		913		428		2067		1079		434		2		18		23		443		213		48		52		15		3		2		9		2		23		2		1		63	6645		
TOTAL POR REGIÃO			2146						3582								484									344											89						6645			

UFs dos respondentes não discriminadas	P	E
Lopes et al., 2006	241	
Alves et al., 2007	79	
Gomes, 2012	138	
Clemente, 2013	129	
Fajardo; Cardoso, 2014	124	
Lucena et al., 2015	215	
Assis; Friol; Tavares, 2017	9	
TOTAL	935	
TOTAL DOS RESPONDENTES	7580	

* O estudo analisou a mesma amostra de Feil, Diehl e Schuck (2017)

Legenda:

P = Profissionais

E = Estudantes

Fonte: Da autora.

APÊNDICE B – Estudos com testes estatísticos, variáveis pesquisadas e conclusões

Autor	Variáveis Individuais																	Variáveis Situacionais				Questão Ética	
	Gen	Id	Rel	Ex Pr	Mat Ac	Etn	Ed Et	Nac	Emo	Maq	Id Et	Ren	Est Civ	Reg	Val Cul	Var Rel	Amb Ins	CEPC	Val Et C	Cust Be	Int Mor	Out Q Et	
Lopes et al., 2006	S				S												S						
Alves et al., 2007																		S					
Antonovz et al. 2010	S																						
Moraes; Silva; Carvalho, 2010	S	S		S																			
Barreto et al., 2011			N																				
Silva, 2011	S	N		S			S																
Gomes, 2012				S	S													S					
Clemente, 2013	N	N	N								N								N		S		
Fajardo; Cardoso, 2014	N	N											N			N				S			
Milan, 2014	N	N	N	S	S				S	S													
Lucena et al., 2015	I	I						S														S	
Luczkiewicz, 2015	N	N	N	N	S									S	N								
Costa, 2016	N	N		N	N																		
Feil, 2016	N	N	S	N	N													S					
Ganassin, 2016	N	S	N	N														N				S	
Mendonça; Gomes, 2016	S	N	S		S							N	N										
Weiler, 2016		S	S																				
Assis; Friol; Tavares, 2017	S													N									
Feil; Diehl; Schuck, 2017	S	S	S	S	S	S	S																
Rosa, F.; Feil, 2017							S											S					

Legenda:

Gen = Gênero

Id = Idade

Rel = Religião

Exp Pr = Experiência Profissional

Mat Ac = Maturidade Acadêmica

Etn = Etnia

Ed Et = Educação Ética

Nac = Nacionalidade

Emo = Emoções

Maq = Maquiavelismo

Id Et = Ideologia Ética

Ren = Renda

Est Civ = Estado Civil

Reg = Região

Val Cul = Valores Culturais

Var Rel = Variáveis Relacionais do Indivíduo

Amb Ins = Ambiente Institucional

CEPC = Código de Ética do Profissional Contábil

Val Et C = Valores Éticos Corporativos

Cust Be = Custos e Benefícios Situacionais

Int Mor = Intensidade Moral

Out Q Et = Outros Aspectos Relativos a Questão Ética

S = Encontrada relação significativa para a variável no estudo

N = Não foi encontrada relação significativa para a variável no estudo

I = Resultado inconclusivo

Fonte: Da autora.